



**UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS UPC**

Facultad de Negocios

Carrera de Contabilidad y Administración

**Implicancias contables y tributarias en los contratos de  
paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la  
aplicación de la NIIF 15 para el sector de  
telecomunicaciones en el Perú**

TESIS

Para optar al Título de Licenciado en Contabilidad

Autores

Herrada Rojas, Siaruree (0000-0003-3385-4929)

Chumpitaz Polar, Pamela (0000-0002-4848-4759)

Asesor:

Esquivel Aguilar, Jhonny (0000-0001-6393-7579)

**Lima, 20 de Febrero del 2018**

*Dedicatoria*

*A nuestra familia por ser el pilar fundamental en todo lo que somos, en toda nuestra educación, tanto académica, como de la vida, por su incondicional apoyo perfectamente mantenido a través del tiempo.*

*A Joaquín Alexander por ser mi fortaleza y mi mayor motivación para nunca rendirme y seguir adelante en cada meta que me proponga.*

*Pamela Chumpitaz -*

*A mi fiel compañera por 12 años, Alaska, por acompañarme a lo largo de mi vida universitaria y a quien extrañaré siempre por su reciente partida.*

*Siaruree Herrada -*

# Agradecimientos

Ante todo, agradecemos a Dios por darnos salud para poder seguir esforzándonos con el fin de concluir nuestra investigación. Agradecemos también a nuestra familia y todas aquellas personas que colaboraron con nuestro trabajo, por el apoyo y sus conocimientos brindados.

## **Índice General**

Introducción.....	1
Capítulo I. Marco Teórico .....	4
1.1 Ingresos Ordinarios .....	4
1.1.1 Ingresos de Actividades Ordinarias –NIC 18.....	4
1.1.1.1 Objetivo .....	4
1.1.1.2 Alcance .....	4

1.1.1.3 Definiciones.....	4
1.1.1.4 Metodología del reconocimiento de ingresos.....	5
1.1.2 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de contratos con clientes – NIIF15 (II).....	7
1.1.2.1 Antecedentes.....	7
1.1.2.2 Objetivo .....	8
1.1.2.3 Alcance .....	8
1.1.2.4 Definiciones y puntos a considerar.....	9
1.1.2.5 Modelo de 5 pasos para el reconocimiento de ingresos .....	11
1.2 Implicancias tributarias del reconocimiento de ingresos.....	17
1.2.1 Legislación interna y concepto de devengado.....	17
1.2.2 Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.....	21
1.2.3 Las normas contables como fuente de derecho .....	22
1.2.4 Pronunciamientos de las entidades tributarias.....	24
1.3 Efectos de la aplicación de la nueva norma.....	28
1.3.1 Comparación de la NIC 18 con la NIIF 15.....	28
1.3.2 Efecto de la NIIF 15 en el ámbito tributario.....	31
1.4 Legislación comparada.....	32
1.5 Sector de Telecomunicaciones .....	33
1.5.1 Antecedentes.....	33
1.5.2 Definiciones generales.....	35
1.5.3 Tipos de contrato .....	37
Capítulo II. Plan de Investigación .....	39
2.1 El Problema .....	39
2.1.1 Problema principal.....	41
2.1.2 Problemas específicos .....	41
2.2 La Hipótesis.....	42
2.2.1 Hipótesis principal.....	42
2.2.2 Hipótesis secundarias .....	42
2.3 Los Objetivos.....	42
2.3.1 Objetivo principal.....	42

2.3.2	Objetivos específicos.....	42
Capítulo III.	Metodología de trabajo .....	44
3.1	Tipo de Investigación .....	44
3.1.1	Diseño Metodológico .....	44
3.2	Investigación Cualitativa .....	45
3.2.1	Tamaño de población.....	45
3.2.2	Selección de muestra .....	45
3.2.3	Aplicación del instrumento: Entrevista .....	46
3.2.4	Análisis de la información.....	46
3.3	Investigación Cuantitativa .....	47
3.3.1	Tamaño de población.....	47
3.3.2	Selección de muestra .....	47
3.3.3	Aplicación del instrumento: Encuesta .....	48
3.3.4	Análisis de la información.....	49
Capítulo IV.	Desarrollo .....	50
4.1	Aplicación.....	50
4.1.1	Resultados del estudio cualitativo .....	50
4.1.1.1	Resultados de entrevistas.....	50
4.1.1.2	Cuadro comparativo de las entrevistas a profundidad.....	50
4.1.2	Resultados del estudio cuantitativo .....	54
4.1.2.1	Resultado de encuestas .....	54
4.1.2.2	Procesamiento de datos .....	59
4.2	Planteamiento del caso práctico .....	79
4.2.1	Según NIIF 15 .....	81
4.2.1.1	Desarrollo del caso práctico .....	81
4.2.1.2	Elaboración de Estado de Resultados.....	86
4.2.2	Según NIC 18 .....	87
4.2.2.1	Desarrollo de caso práctico.....	87
4.2.2.2	Elaboración de Estado de Resultados.....	88
4.3	Determinación del Impuesto a la Renta.....	90
Capítulo V.	Análisis de resultados .....	92

5.1 Análisis del estudio cualitativo.....	92
5.2 Análisis del estudio cuantitativo.....	95
Capítulo VI. Conclusiones y recomendaciones.....	98
6.1 Conclusiones.....	98
6.2 Recomendaciones.....	102
Apéndices.....	104
Referencias Bibliográficas.....	134

## **Índice de Tablas**

<b>Tabla 1.</b> Cuadro comparativo entre la NIC 18/11 y la NIIF 15.....	29
<b>Tabla 2.</b> Comparativo de respuestas de las entrevistas a profundidad.....	51

<b>Tabla 3.</b> Entrevista cuantitativa .....	54
---	----

### **Índice de Figuras**

<b>Figura 1.</b> Etapas del desarrollo de obligaciones con terceros.....	20
<b>Figura 2.</b> Distribución del mercado de Telefonía móvil según empresa.....	35
<b>Figura 3.</b> Líneas post pago por empresa.....	47
<b>Figura 4.</b> Tasa de interés activa promedio de mercado efectiva.....	83

## **Resumen**

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad evaluar el impacto contable y tributario en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones. Esta nueva norma entrará en vigencia a partir del siguiente año, 2018, y proporciona lineamientos específicos para el registro de los

ingresos de las actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Es por ello que las empresas deben considerar los cambios que surgirán en este tipo de contratos, y que se desarrollarán a partir de nuestra investigación cualitativa y cuantitativa. Como parte de la metodología de investigación, hemos podido recabar opiniones importantes de expertos y colaboradores de las mismas empresas del sector, a través de entrevistas a profundidad y encuestas. Del mismo modo, se desarrolló un caso práctico con el fin de dar mayor énfasis en el efecto de la aplicación de la NIIF 15 tanto en el ámbito contable como tributario.

Después de analizar los datos recolectados y haber identificado las diferencias entre la NIC 18 y la NIIF 15, se exponen las conclusiones y recomendaciones que beneficiarán a las empresas de Telecomunicaciones que ofrezcan los servicios de equipos post pago con el propósito de realizar sus operaciones con eficacia y alcanzar resultados transparentes para una mejor toma de decisiones.

Palabras clave: Norma Internacional de Información Financiera 15, Norma Internacional de Contabilidad 18, Paquetes comerciales, Equipos post pago.

## Abstract

The purpose of this research work is to evaluate the accounting and tax impact of commercial mobile phone package contracts based on the application of IFRS 15 in the Telecommunications sector. This new standard will become effective as of the following



year, 2018, and provides specific guidelines for the recording of revenue from ordinary activities from contracts with customers. That is why companies must consider the changes that will arise from the use of this type of contract, and that will be developed from our qualitative and quantitative research. As part of the methodology, we have been able to gather important opinions from experts and collaborators of the same companies in the sector, through in-depth interviews and surveys. In the same way, a case study was developed in order to give greater emphasis to the effect of the application of IFRS 15 in both, the accounting and tax areas.

After analyzing the data collected and showing the differences between IAS 18 and IFRS 15, we present the conclusions and recommendations that will benefit Telecommunications companies offering post-payment equipment services in order to carry out their operations effectively and achieve transparent results for better decision making.

Key words: International Financial Reporting Standard 15, International Accounting Standard 18, Commercial packages, Post-payment equipment.

# Introducción

En el año 2014, el IASB publicó la nueva norma NIIF 15 - Reconocimiento de los ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes (en adelante NIIF 15), la cual sustituirá a las actuales NIC 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias, NIC 11 – Contratos de construcción, CINIIF 13 – Programas de fidelización de clientes, CINIIF 15 – Acuerdos para la construcción de inmuebles, CINIIF 18 – Transferencia de activos procedentes de clientes y SIC - 31 – Ingresos – Permutas de servicios de publicidad, con vigencia a partir del 01 de enero del 2018, con excepción de las empresas que no coticen en bolsa, las cuales están obligadas a aplicarlo a partir del 01 de enero del 2019, permitiéndose su aplicación anticipada.

Esta norma tiene como finalidad establecer un modelo único de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias a través de 5 pasos que pueda aplicarse en cualquier tipo de sector económico. En cambio, antes de la publicación de la NIIF 15, teníamos la NIC 18 que sólo estaba dirigida para la venta bienes y prestación de servicios y la NIC 11 para lo referente a contratos de construcción, por lo se tiene una mayor regulación respecto al reconocimientos de ingresos.

Además, la NIIF 15 posee gran contenido de información académica y doctrinal, en consecuencia su comprensión puede ser compleja y no debemos concluir rápidamente “lo que esta norma no afecta”, sino realizar una lectura detallada y evaluar los verdaderos impactos, que se darán en mayor o menor medida de acuerdo al tipo de negocio.

Por otro lado, la NIIF 15 originará cambios relevantes en las empresas de los diferentes sectores de la economía peruana, afectando en mayor medida a las compañías que tengan

contratos a largo plazo o que mantengan múltiples compromisos u obligaciones de desempeño con sus clientes, lo que conllevará a cambiar la forma de contabilizar los ingresos por actividades ordinarias. Asimismo, la norma no sólo causará impacto en el área contable, sino también en otras áreas de las empresas como operaciones, sistemas de información, comercial, impuestos, etc.

A consecuencia de ello y como resultado de una investigación preliminar, el sector que tendría mayor impacto con la aplicación de esta norma es el negocio de las telecomunicaciones (Deloitte & Touche SRL, 2014), puesto que, el tipo de paquetes que ofrecen estas empresas agrupan los productos y servicios en un mismo contrato y que a partir de la aplicación de la NIIF 15 se deberán identificar y explicar por separado en obligaciones de desempeño.

Es por ello que elegimos analizar este sector, ya que han surgido varias interrogantes dentro de las empresas de telecomunicaciones respecto a la forma de contabilización de las diferentes obligaciones que se establecen en sus contratos así como el impacto tributario que se originará a casusa de los cambios contables y más aún la incertidumbre ocasionada por la ausencia de participación y pronunciamiento de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT frente a un tema que se considera el cambio contable más importante que se ha tenido desde la implementación de la Normas Internacionales de Información Financiera.

También, es importante tener en cuenta que los cambios que trae consigo la NIIF 15 no sólo se quedan en temas contables y de presentación financiera, sino que pueden presentarse otros impactos significativos como variaciones en los indicadores de rendimientos, los covenants de préstamos, probabilidades que se cumplan los bonos, etc.

Debido a esto, es necesario preparar al mercado e informar a los grupos de interés sobre la nueva norma y los puntos clave a considerar.

Al final del presente trabajo, exponemos nuestras conclusiones y recomendaciones obtenidas a partir de la investigación realizada esperando que sirvan como apoyo para la toma de decisiones dentro de las empresas y grupos de interés relacionados al sector de telecomunicaciones.

# Capítulo I. Marco Teórico

## 1.1 Ingresos Ordinarios

### 1.1.1 Ingresos de Actividades Ordinarias –NIC 18

#### 1.1.1.1 Objetivo

El objetivo de la NIC 18 es establecer los lineamientos para el reconocimiento de ingresos correspondientes a las actividades ordinarias (IFRS Foundation, 2008).

#### 1.1.1.2 Alcance

De acuerdo con la IFRS Foundation (2008), la NIC 18 se aplicará a los ingresos de actividades ordinarias procedentes de venta de bienes, prestación de servicios y uso, por parte de terceros, de activos que produzcan intereses, regalías y dividendos.

También menciona que en cuanto al término “productos”, este incluye tanto los producidos para ser vendidos, como los adquiridos para su reventa.

Además, respecto a la prestación de servicios, la norma nos indica que implica la ejecución de las actividades o tareas acordadas en el contrato por parte de la entidad con una duración determinada en el tiempo, que pueden abarcar un único periodo o varios periodos contables. Sin embargo, algunos servicios están directamente relacionados con contratos de construcción, estos se contabilizarán de acuerdo a la NIC 11 – Contratos de Construcción (IFRS Foundation, 2008).

#### 1.1.1.3 Definiciones

A continuación se definen algunos conceptos mencionados en la NIC 18, con el fin de tener un mejor entendimiento de la norma.

- **Ingresos de actividades ordinarias**

Es la entrada bruta de beneficios económicos obtenidos de las actividades ordinarias de una entidad en un periodo, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, el cual no esté relacionado con aportaciones de propietarios (IFRS Foundation, 2008).

- **Valor razonable**

Es el importe que se recibe por vender un activo o cancelar un pasivo, entre un comprador y un vendedor del mercado en la fecha de medición (IFRS Foundation & IASB, 2012).

#### **1.1.1.4 Metodología del reconocimiento de ingresos**

De acuerdo a los párrafos 14 y 20 de la NIC 18, el reconocimiento de ingresos para la venta de bienes y prestación de servicios se realizarán de acuerdo a diferentes condiciones, las cuales se detallan debajo:

- **Venta de bienes**

Los ingresos relacionados a la venta de bienes deben ser registrados cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- (a) La entidad transfiere al comprador los riesgos y ventajas significativas.
- (b) La entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control del mismo.
- (c) El importe puede medirse con fiabilidad.
- (d) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la venta de bienes; y

(e) Los costos incurridos o por incurrir puedan medirse con fiabilidad.

- **Prestación de servicios**

Los ingresos de actividades ordinarias deben reconocerse cuando la transacción pueda ser estimada con fiabilidad, considerando el grado de terminación sobre el periodo que se informa. En consecuencia, la transacción puede ser estimada con fiabilidad cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:

- (a) El importe puede medirse con fiabilidad
- (b) Sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos de la operación
- (c) El grado de terminación (método del porcentaje de realización) en el periodo que se informa pueda ser medido con fiabilidad
- (d) Los costos incurridos o por incurrir puedan medirse con fiabilidad

**Consideraciones adicionales:**

Respecto a los ingresos de actividades ordinarias bajo el método de porcentaje de realización, estos se reconocerán como lo menciona la NIC 18 (IFRS Foundation, 2008) “Bajo este método, los ingresos de actividades ordinarias se reconocen en los periodos contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio” (párr.21).

De acuerdo a (IFRS Foundation, 2008), “cuando surge incertidumbre sobre el grado de recuperabilidad, de una parte de los ingresos ya registrados, la cantidad incobrable procede a ser reconocido como un gasto, en lugar de ajustar el importe del ingreso originalmente reconocido” (párr.22).

## **1.1.2 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de contratos con clientes – NIIF15 (II)**

### **1.1.2.1 Antecedentes**

El Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (IASB, por sus siglas en inglés) y el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB, por sus siglas en inglés) emitieron la norma conjunta NIIF 15 y ASC 606, respectivamente, “Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes” durante Mayo del 2014. Estas dos normas tienen un alto nivel de convergencia, las cuales reemplazarán la totalidad de las normas y guías existentes sobre el reconocimiento de ingresos bajo NIIF y US GAAP. (Ernst & Young Global Limited (EY), 2016)

La NIIF 15 sustituye a la NIC 11 Contratos de construcción, a la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, a la CINIFF 13 Acuerdos para la construcción de inmuebles, a la CINIIF 18 Transferencias de activos procedentes de clientes y a la SIC-31 Ingresos-Permutas de servicios de publicidad. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014).

En el Perú, la entrada en vigencia de la NIIF 15 es el cambio contable más importante que se ha tenido desde la implementación de las NIIF. El principio básico de esta norma es el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias de forma que representen la transferencia de bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la cual la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios. En este escenario, las compañías deberán efectuar mayores estimaciones y aplicar mayor juicio profesional del que se ha tenido con las normas anteriores. (Ernst & Young Global Limited (EY), 2016)

La norma entra en vigencia a partir del 1 de enero de 2018 y permite su aplicación de manera anticipada. (IFRS Foundation, 2016). Sin embargo, el 13 de diciembre el Consejo



Normativo de Contabilidad emitió la Resolución N° 005-2017-EF/30, la cual posterga la aplicación de la NIIF 15 al 01 de enero del 2019 para empresas que no coticen en bolsa, permitiendo su aplicación anticipada.

### **1.1.2.2 Objetivo**

De acuerdo con la IFRS Foundation (2016), el objetivo de esta norma es establecer los principios que aplicará una entidad para presentar información útil sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente.

### **1.1.2.3 Alcance**

De acuerdo con el párrafo 5 de la NIIF 15, esta se aplicará a todos los contratos con clientes, salvo aquellos que se encuentren dentro del alcance de la NIIF 16 Arrendamientos, NIIF 4 Contratos de Seguros, NIIF 9 Instrumentos Financieros, NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, NIIF 11 Acuerdos Conjuntos, NIC 27 Estados Financieros Separados y NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos e intercambios no monetarios entre entidades de la misma línea de negocios cuando tienen por finalidad facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.

Asimismo, esta norma exige que la contraparte del contrato sea un cliente, es decir, aquel que ha contratado una entidad para la adquisición de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación. En este sentido, un cliente no sería aquel que ha contratado una entidad para participar en una actividad en la que las dos partes comparten riesgos y beneficios, tales como los acuerdos de colaboración. (IFRS Foundation, 2016).

Por otro lado, cuando existan contratos que incluyan múltiples obligaciones y que algunas de ellas se encuentren dentro del alcance de otras NIIF, se aplicará en primer lugar, en caso existiesen, los requisitos de separación y valoración inicial de las otras normas. En el caso que no exista, se aplicarán los requisitos de la NIIF 15. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014)

#### 1.1.2.4 Definiciones y puntos a considerar

- De acuerdo al Apéndice A de la NIIF 15, se muestran las siguientes definiciones de los términos contables aplicados en esta norma:
  - **Activo del contrato**, es el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo.
  - **Cliente**, es una parte que ha contratado con una entidad para la adquisición de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.
  - **Contrato**, es un acuerdo entre dos o más partes que origina derechos y obligaciones exigibles
  - **Ingresos de actividades ordinarias**, son ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una empresa.
  - **Obligación de desempeño**, es un compromiso con un cliente para transferirle bienes o servicios que son distintos o bienes o servicios distintos que son sustancialmente los mismos y que manejan el mismo patrón de transferencia al cliente.
  - **Pasivo del contrato**, es la obligación de una entidad de transferir los bienes o servicios a un cliente.

- **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 pactados con el cliente.
- **Precio de venta independiente**, es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido de forma separada a un cliente.
- De acuerdo al Apéndice B de la NIIF 15, tomamos en cuenta la guía de aplicación para definir y explicar de mejor manera el caso de las garantías. Los párrafos B28 a la B32 mencionan los criterios a considerar con el fin de registrar las garantías que una entidad proporcione.

En los negocios es común que las empresas otorguen garantías a sus clientes por la venta de un bien o un servicio. Algunas de ellas, proporcionan al cliente la seguridad de que el bien funcionará en perfectas condiciones como se acordó en el contrato. Por otro lado, otras garantías proporcionan un servicio, además de la seguridad de que el bien funcionará en perfectas condiciones. Por ello, es importante evaluar si el cliente tiene la opción de comprar una garantía por separado, pues al comprar dicha garantía, tendrá derecho a recibir un servicio distinto, adicional al producto, que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. Cuando suceda el caso antes mencionado, la entidad deberá contabilizar la garantía comprometida como una obligación de desempeño y asignarle una parte del precio de la transacción. Sin embargo, si el cliente no tiene la opción de comprar una garantía por separado, se contabilizará de acuerdo a la “NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes”, excepto que esta garantía proporcione al cliente un servicio adicional a la seguridad de que el bien funcionará correctamente, en ese caso el servicio comprometido es una obligación de desempeño, por lo que la entidad deberá asignar un

precio al producto y al servicio, no obstante si no se puede razonablemente contabilizarlas por separado, se deberán contabilizar juntas como una obligación de desempeño única.

#### **1.1.2.5 Modelo de 5 pasos para el reconocimiento de ingresos**

La NIIF 15 establece el cumplimiento de un modelo de 5 pasos para realizar el reconocimiento de ingresos, los cuales desarrollaremos en los siguientes párrafos:

##### **PASO 1: Identificar el contrato (o contratos) celebrados con el cliente**

Los contratos pueden ser escritos, orales o implícitos, pero para que se encuentren dentro del alcance de esta norma deben cumplir cada uno de los siguientes criterios: a) Las partes han aprobado el contrato (por escrito, verbalmente o de acuerdo a sus prácticas habituales) y se han comprometido a cumplir con sus respectivas obligaciones; b) La entidad puede identificar los derechos de cada parte en lo que respecta a los bienes o servicios sujetos a transferencia; c) La entidad puede identificar las condiciones de pago; d) El contrato tiene sustancia comercial, es decir, se espera que el riesgo, el momento o el importe de los flujos de efectivo futuros varíen como resultado del contrato) y e) Es probable que la entidad cobre la contraprestación que le corresponda a cambio de la transferencia de bienes o servicios. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014).

Adicionalmente a lo anterior, un contrato no existe si cada una de las partes tiene derecho, exigible unilateralmente, de terminar un contrato totalmente sin ejecutar (es decir, un contrato donde la entidad no ha transferido ningún bien o servicio y no ha recibido o todavía no tiene derecho a recibir contraprestación alguna), sin compensar a la otra parte. (IFRS Foundation, 2016).

La NIIF 15 (IFRS Foundation, 2016) establece que se podrán contabilizar uno o más contratos, realizados aproximadamente en las mismas fechas y con el mismo cliente, como uno único, si cumplen con uno o más de los siguientes requisitos:

- Los contratos se negocian como un paquete con un único objetivo comercial.
- El importe de la contraprestación de un contrato depende del precio o cumplimiento del otro contrato.
- Los bienes o servicios comprometidos (o algunos de ellos) son una obligación de desempeño única.

Por otra parte, se entiende por modificaciones de contrato a los cambios en el alcance o en el precio (o ambos) de un contrato que se aprueba por las dos partes. Además, las modificaciones en un contrato pueden crear nuevos derechos y obligaciones o cambios en los existentes. (IFRS Foundation, 2016)

## **PASO 2: Identificar las obligaciones de desempeño del contrato**

La primera pauta para empezar con el Paso 2, es identificar las obligaciones diferenciadas, proceso que debe realizarse al inicio del contrato. Las obligaciones diferenciadas son bienes y servicios comprometidos en el marco de un contrato que deben registrarse de forma independiente si cumplen con los siguientes criterios: 1) El cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí mismo o junto con otros recursos que están a su disposición, es decir, el bien o servicio es diferenciable, y 2) El compromiso de la entidad de transferir el bien o servicio al cliente se puede identificar separadamente de otros compromisos del contrato, es decir, es un compromiso diferenciado en el contexto del contrato. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014)

Adicionalmente a ello, la norma (IFRS Foundation, 2016) nos menciona algunos factores que pueden indicar que los compromisos no son identificables por separado:

- Sí la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar los productos combinados a solicitud del cliente. (Servicios de integración)
- Los bienes o servicios pueden modificar o ser modificados de forma significativa por otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. (Modificación significativa)
- Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están altamente interrelacionados. (Interdependencia o interrelación fuerte)

Por otro lado, la IFRS Foundation (2016) afirma: “Si un bien o servicio comprometido no es distinto, una entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios comprometidos hasta que identifique un grupo de bienes o servicios que sea distinto” (párr.30).

### **PASO 3: Determinar el precio de transacción**

“El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros” (IFRS Foundation, 2016, párr. 47).

Para determinar el precio de transacción, una entidad deberá tener en cuenta los siguientes aspectos:

#### **La contraprestación variable:**

La contraprestación variable es generada cuando existen descuentos, devoluciones, reembolsos, créditos, reducciones de precio, incentivos u otros elementos similares. Una entidad estimará el monto de contraprestación variable, de acuerdo al método que pueda predecir de una mejor manera dicho importe. a) Método del valor esperado: Es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación

posibles. b) Método del importe más probable: Es el importe más probable, particularmente cuando existen sólo dos resultados posibles (IFRS Foundation, 2016).

#### **Limitación de las estimaciones de la contraprestación variable:**

Una entidad incluirá en el precio de la transacción todo o parte del importe de la contraprestación variable estimada (...) solo en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias (IFRS Foundation, 2016, párr. 56).

La norma, según párrafo 57 de la NIIF 15, menciona algunos factores que podrían causar una reversión significativa de los ingresos, los cuales son:

- Incertidumbre a lo largo del periodo de tiempo.
- Experiencia limitada con contratos similares.
- Susceptible a factores fuera del alcance de control como condiciones climatológicas.
- Amplia gama de resultados.

#### **Existencia de un componente de financiación**

Una entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación para dar cuenta de los efectos del valor temporal del dinero, cuando el calendario de pagos acordado por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la entidad un beneficio significativo de financiación de la transferencia de bienes o servicios al cliente. (IFRS Foundation, 2016, párr. 60).

#### **Contraprestación distinta al efectivo**

Cuando se trate de contraprestaciones distintas al efectivo, la entidad deberá medir la contraprestación al valor razonable. Sin embargo, si la entidad no puede realizar una

estimación fiable, deberá medir de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (IFRS Foundation, 2016).

### **Contraprestación pagadera a un cliente**

Una entidad contabilizará el pago realizado al cliente (por ejemplo, un cupón o vale) como una reducción del precio de la transacción, a menos que el pago al cliente sea a cambio de un bien o servicio distinto que el cliente transfiere a la entidad. Si el importe de la contraprestación pagada al cliente supera el valor razonable del bien o servicio distinto que la entidad recibe del cliente, entonces el exceso se contabilizará como una reducción del precio de la transacción (IFRS Foundation, 2016).

### **PASO 4: Asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño**

El objetivo de este paso es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (a cada bien o servicio que sean distintos) 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. (IFRS Foundation, 2016, párr. 73).

Una entidad asignará el precio de transacción a cada obligación de desempeño basados en los precios de venta independientes. El precio de venta independiente es el precio al cual una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es un precio directamente observable. Además, el precio de venta independiente puede ser distinto al precio del contrato (IFRS Foundation, 2016).



Si el precio de venta independiente no es directamente observable, la entidad lo estimará maximizando la utilización de datos observables y aplicando métodos de estimación de manera congruente en circunstancias similares, tales como:

- Enfoque de evaluación de mercado ajustado; la entidad evaluará el mercado en el que venden los bienes y servicios y estimará el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto a pagar.
- Enfoque del costo esperado más un margen
- Enfoque residual; una entidad estimará el precio de venta independiente por referencia al precio de transacción total menos la suma de los precios de venta observables. Cabe indicar que sólo se puede utilizar este método cuando el precio de venta es muy variable o no está aún fijado.

Se puede utilizar una combinación de métodos para cada obligación de desempeño (IFRS Foundation, 2016).

### **PASO 5: Reconocimiento del ingreso**

De acuerdo al párrafo 31 de la NIIF 15: El ingreso se reconoce cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia del control al cliente de los bienes o servicios comprometidos al cliente. Un activo se transfiere cuando el cliente obtiene su control.

Una entidad satisface una obligación de desempeño y transfiere el control a lo largo del tiempo cuando cumple uno de los siguientes criterios: (IFRS Foundation, 2016)

- Un cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios a medida que la entidad ejecuta las obligaciones de desempeño.
- El cliente controla el activo a medida que la entidad lo crea o mejora.

- La entidad no crea un activo con uso alternativo para ella misma y tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Según el párrafo 38 de la NIIF 15, si una obligación de desempeño no se satisface a lo largo del tiempo, se satisfará en un momento determinado. Para esto, la entidad considerará los siguientes indicadores de transferencia de control:

- La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo
- El cliente tiene el derecho legal al activo
- La entidad ha transferido la posesión física del activo
- El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo
- El cliente ha aceptado el activo

## **1.2 Implicancias tributarias del reconocimiento de ingresos**

### **1.2.1 Legislación interna y concepto de devengado**

Las transacciones económicas pueden abarcar uno o más periodos contables, por lo que es necesario tener en claro el momento en el que se deben reconocer los ingresos provenientes de los mismos. Por tal motivo, es de importancia poder distinguir que no necesariamente el momento en el que se registra contablemente el ingreso, sea el mismo en el que se deba imputar la renta (León, 2014). Para poder tener claro el momento en el que se debe gravar la renta debemos recurrir a nuestra legislación en la Ley del Impuesto a la Renta, la cual señala 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 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 (...) (Art. 57°).

A partir de lo citado, la ley nos indica cuándo se deben de imputar las rentas, mencionando el concepto de devengado en su artículo; sin embargo no existe una definición tributaria de este concepto. (Valle, 2014) Señala que para efectos impositivos, se deberá recurrir a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), los cuales comprenden las Normas Internacionales de Contabilidad oficializadas (ahora NIIF), y las normas establecidas por Organismos de Supervisión y Control, de acuerdo a la Resolución N° 013-98-EF / 93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad.

(Bravo, 2002) Citado por (Valle, 2014) indica que las normas del Impuesto a la Renta se soportan en diversos principios y postulados (devengado, registro, empresa en marcha, correlación de ingresos y gastos, precio de adquisición, realización) e instituciones y conceptos contables (activo, pasivo, costo computable, depreciación, provisiones, inventarios y contabilidad de costos, valuación de existencias, ajuste por inflación), a las que debe recurrirse a los efectos de interpretar adecuadamente los alcances de la norma tributaria. En efecto, el Tribunal Fiscal apoya algunas de sus resoluciones en Normas Contables, las cuales se mencionarán de forma más amplia párrafos adelante. Sin embargo, según (Bravo D. , 2014) “no significa necesariamente que la interpretación que hace el Tribunal Fiscal de la mencionada NIC 18, y su aplicación a un caso en concreto, haya sido siempre la mejor”.

Por otro lado, (Bravo D. , 2014) menciona que algunos especialistas debaten entre dos posturas; por un lado de una definición del devengado netamente contable y por otro,

quienes hacen referencia a un “devengado jurídico”, que pese a su denominación no tiene recibo en la legislación positiva.

Así las cosas, de acuerdo con (IFRS Foundation, 2010) los Estados Financieros se preparan sobre la base de la acumulación o devengo contable, el cual involucra un reconocimiento cuando se cumpla lo siguiente:

- a) Que sea probable que el beneficio económico llegue o salga de la empresa.
- b) Que el costo asociado pueda ser medido confiablemente.

(León, 2014) Por su parte manifiesta que el criterio de devengado ha sido ampliamente desarrollado en diversas Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales disponen que:

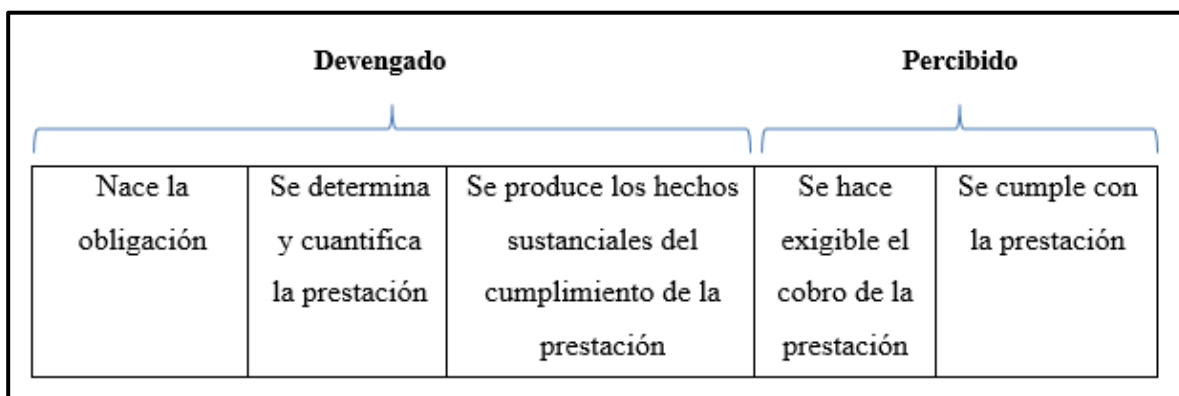
- a) Un ingreso es imputable en el ejercicio en el que se presta el servicio o los bienes se venden, por los que se genera derecho a cobro.
- b) Un gasto es imputable en el ejercicio en el que se reconocen los ingresos asociados, en caso no se puedan asociar a tales ingresos, se reconocerán en el ejercicio en el que se han consumido los bienes o servicios.

Otra definición de este concepto según (Lara, 2014) consta en que los ingresos y gastos se atribuyen al periodo en que se “adquiere el derecho a percibirlos”, aunque todavía no se hayan cobrado o percibido. Asimismo, realiza una distinción entre lo que en el ámbito jurídico se toma en cuenta como “momento del nacimiento de la obligación” y en la contabilidad como “momento en que se adquiere el derecho”. Desde una perspectiva legal, la obligación jurídica nace cuando se celebra un contrato; no obstante también se puede decir que se tiene una simple promesa, la cual puede o no ser llevada a cabo.

Contablemente, “no es que el nacimiento de la obligación jurídica no tenga importancia, sino que para esta disciplina se requieren además, mayores visos de tangibilidad, a efecto

de tener relevancia contable” (p.302). En este sentido, se pueden distinguir varios momentos en el desarrollo de obligaciones con terceros, “desde que nace la obligación, se determina y cuantifica la prestación, deviene en exigible la prestación, se ejecuta la prestación, se hace exigible el derecho a cobro de la contraprestación y finalmente se cobra efectivamente la contraprestación”, es en una de esas etapas en donde se sitúa el devengo; sin embargo por la escasa doctrina y la confusa jurisprudencia, no se puede identificar en qué momento exacto, de todos los mencionados, se sitúa el devengo.

**Figura 1.** Etapas del desarrollo de obligaciones con terceros



Fuente: I Foro Internacional de Contabilidad y Tributación. Copyright 2014 por IPIDET.

A manera de resumen, (Lara, 2014) indica que no existe un concepto de “devengado jurídico”, pues el concepto de devengado es netamente contable. No obstante, podría ser más apropiado señalar como “devengado presunto” antes que “devengado jurídico”, pues en determinados casos se establecen un momento presunto del devengo.

Por otro lado, vinculando el concepto de devengado e influencia de la contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta, (Durán, 2014) comenta que el Perú podría transitar a un sistema de balance único con correcciones, puesto que en la situación actual se tiene

un sistema de balances independientes que genera un desfase en lo que se considera como “resultado contable” para efectos de EEFF y lo que es “renta neta imponible” para efectos del Impuesto a la Renta, lo que crea confusiones, inseguridad jurídica y dificulta la determinación del impuesto.

### **1.2.2 Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta**

De acuerdo al artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta:

Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente:

a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente.

- b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes. (Ley del Impuesto a la Renta, 2004, art.85).

Asimismo, para efecto de lo dispuesto en este artículo, la Ley establece que se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes.

### **1.2.3 Las normas contables como fuente de derecho**

Desde el año 2011, que se empezó a aplicar las Normas Internacionales de Información Financiera de forma obligatoria para las empresas supervisadas por la SMV, se ha acentuado la controversia sobre si estas normas y los principios contables generalmente aceptados pueden considerarse como fuente de derecho para la determinación del Impuesto a la Renta y no transgredan el principio de reserva de Ley. Esto debido a que la Ley hace referencia en sus disposiciones a conceptos contables, pero no lo define en la misma ni en el Reglamento, lo que lleva a los contribuyentes a guiarse de las normas contables para un mejor entendimiento.

De acuerdo a la Norma III del (Código Tributario, 2013), son fuentes del Derecho Tributario:

- 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; y,
- h) La doctrina jurídica

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. (Código Tributario, 2013)

Según (Bravo J. , 2014) las fuentes del Derecho Tributario son “vehículos a través de los cuales se pueden insertar normas jurídicas en el sistema, produciendo diversos efectos en la misma”. Sin embargo, indica que la jurisprudencia ni la doctrina son esos vehículos que insertan normas jurídicas, por lo que no califican como fuentes del derecho. Por el lado de la jurisprudencia, “las sentencias o resoluciones no crean normas jurídicas generales y abstractas que integren el ordenamiento jurídico, sino que aplican tales normas para el esclarecimiento de controversias específicas” (p.251). Por el lado de la doctrina, las tratan como conjunto de conocimientos que no disponen del poder de obligar, sino que sirven para interpretar, pero no para crear normas. En consecuencia, Bravo manifiesta que cuando la Ley hace referencia a categorías contables, sirven para dar contenido e interpretar de mejor manera, sin que estas normas califiquen como fuentes del derecho.



Del mismo modo, (Bravo D. , 2014) indica que las normas contables no son fuente del derecho, por no estar incluidas expresamente en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

#### **1.2.4 Pronunciamientos de las entidades tributarias**

De acuerdo con lo dispuesto con (Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, 1994, art.33):

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. Las diferencias temporales y permanentes obligarán al ajuste del resultado según los registros contables, en la declaración jurada.

Según (Bravo D. , 2014), al analizar el Artículo 33, se entiende que el punto de partida en la determinación del impuesto a la renta, son los Estados Financieros, elaborados en base a las normas contables, y que a partir de ellos se pueden presentar diferencias temporales, respecto al tratamiento fiscal de determinadas operaciones.

Por otro lado, de acuerdo (Reglamento del Impuesto a la Renta, 2006, art. 11):

Para la determinación del costo computable de los bienes y servicios, se tendrán en cuenta supletoriamente las normas que regulan el ajuste

por inflación con incidencia tributaria, las Normas Internacionales de Contabilidad y los principios de contabilidad generalmente aceptados, en tanto no se opongan a lo dispuesto en la Ley y en este Reglamento.

Tomando el anterior artículo como ejemplo para señalar un caso donde la norma contable se usa de forma supletoria, debemos considerar que este va relacionado a la Norma IX del Código Tributario y al Art. 74 de la Constitución del Perú.

**El (Código Tributario, 2013) indica:**

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.

**La (Const., 1993, art. 74) indica:**

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios

de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente Artículo.

(Bravo D. , 2014) Indica a partir de lo anterior, que el contribuyente no puede excusarse en las NIIF's para dejar de cumplir con formalidades correspondientes a la legislación tributaria de forma expresa.

En consecuencia de lo antes expuesto, se muestra jurisprudencia en la que se hace referencia a la aplicación de normas contables.

**La siguiente Resolución (Tribunal fiscal, 01280-4, 2017) indica:**

Que en este sentido, al tratarse de una definición contable, es pertinente recurrir a la explicación establecida en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad, en cuyo párrafo 22 señala que para permitir que los estados financieros cumplan sus objetivos, se les prepara sobre la base del devengo, por lo que los efectos de las transacciones se reconocen cuando ocurren y no cuando se cobra o paga el efectivo o equivalente de efectivo,

inscribiéndose en los registros contables y presentándose en los estados financieros de los periodos a los cuales corresponden.

**La siguiente Resolución (Tribunal fiscal, 10146-9, 2013) indica:**

Que según se aprecia a fojas 35 a 37, mediante escrito de 5 de enero de 2007, el recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° 11400300002731 manifestando su desacuerdo con la totalidad de reparos, señalando entre otros argumentos, que las facturas por fletes y los recibos por honorarios acreditan operaciones reales y son parte del costo, cumpliéndose con los principios de la NIC 2, agregando que corresponde la aplicación de los principios contables contenidos en los párrafos 10 y 12 de la NIC 2, y en las NIC's 1 y 18, y citando como sustento, entre otras la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00560-23-2004.

**La siguiente Resolución (Tribunal fiscal, 00604-5, 2001) indica:**

Considerando el criterio de lo devengado recogido en el artículo 57° de la LIR y en NIC 18, y que según NIC 32, cuando las existencias son vendidas, su valor registrado debe ser reconocido como costo en el periodo en que es reconocido el ingreso.

**El siguiente Informe (SUNAT, 068, 2014) indica:**

**Pregunta:**

Para fines de la determinación del Impuesto a la Renta de empresas inmobiliarias ¿Cuándo corresponde reconocer y gravar los ingresos recibidos por adelantado por la venta de un bien inmueble sujeta a condición suspensiva?

**Respuestas:**

Los ingresos recibidos por adelantado por la venta de un bien inmueble sujeta a condición suspensiva se deberán reconocer y gravar con el Impuesto a la Renta en la oportunidad en la cual se cumplan todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual solo puede ser determinado en cada caso concreto.

**La siguiente Carta (SUNAT, 086, 2013) indica:**

El ingreso derivado de la venta de vehículos nuevos se deberá reconocer cuando se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso.

## **1.3 Efectos de la aplicación de la nueva norma**

### **1.3.1 Comparación de la NIC 18 con la NIIF 15**

A continuación detallaremos los cambios fundamentales que se han suscitado con la emisión de la NIIF 15 en el siguiente cuadro:

**Tabla 1.** Cuadro comparativo entre la NIC 18/11 y la NIIF 15

NIC 18/11	NIIF 15
<p>Establece un modelo para cada tipo de operación:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contratos de construcción,</li> <li>- Venta de bienes, y</li> <li>- Prestación de servicios</li> </ul>	<p>Establece un único modelo para obligaciones de desempeño:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sobre un periodo de tiempo</li> <li>- En un momento específico</li> </ul>
<p>Proporciona guías limitados en cuanto a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contratos con elementos múltiples;</li> <li>- Contraprestación variable;</li> <li>- Licencias</li> </ul>	<p>Proporciona guías específicas para: elementos múltiples, distribución del precio de transacción, consideración variable, licencias, entre otros.</p>
<p>El ingreso se reconoce cuando se transfiere los riesgos y beneficios del bien o servicio.</p>	<p>El ingreso se reconoce cuando el cliente obtiene el control del bien o servicio.</p>
<p>Perspectiva del vendedor:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No conserva ninguna implicación en la gestión de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.</li> <li>- El ingreso puede medirse con fiabilidad.</li> <li>- Es probable que se reciba beneficios económicos.</li> <li>- Los costos pueden ser medidos con fiabilidad.</li> </ul>	<p>Perspectiva del cliente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Título legal</li> <li>- Se ha transferido la posesión física.</li> <li>- Tiene los riesgos y beneficios significativos.</li> <li>- Derecho a recibir la contraprestación.</li> <li>- El cliente ha aceptado el activo.</li> </ul>

Fuente: PricewaterhouseCoopers

La NIIF 15, NIC 18 y NIC 11 han sido creadas con el objetivo de establecer el tratamiento contable para el reconocimiento de actividades ordinarias. Sin embargo, presentan una definición diferente sobre el momento y el modo para reconocer los ingresos.

Por un lado, la NIC 11 y NIC 18 proporcionan lineamientos para la venta de bienes, prestación de servicios y contratos de construcción de manera individual, estableciendo para cada uno de estas operaciones directrices diferentes.

Por otro lado, la NIIF 15 exige que la contraparte del contrato sea un cliente, es decir, aquel que ha contratado una entidad para la adquisición de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación (IFRS Foundation, 2016). Asimismo, esta norma establece un único modelo para el reconocimiento de ingresos de cualquier tipo de transacción. Este modelo contiene 5 pasos:

PASO 1: Identificar el contrato (o contratos) celebrados con el cliente

PASO 2: Identificar las obligaciones de desempeño del contrato

PASO 3: Determinar el precio de transacción

PASO 4: Asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño

PASO 5: Reconocimiento del ingreso

De igual manera, la NIIF 15 hace énfasis en la forma o tiempo en la que se satisface las obligaciones de desempeño, lo cual puede ocurrir en un momento específico o a lo largo del tiempo. En línea con lo anterior, la norma indica que una entidad satisface una obligación de desempeño a lo largo del tiempo cuando cumple una de los siguientes criterios (IFRS Foundation, 2016):

- Un cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios a medida que la entidad ejecuta las obligaciones de desempeño.
- El cliente controla el activo a medida que la entidad lo crea o mejora.

- La entidad no crea un activo con uso alternativo para ella misma y tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.

Y en el caso que la obligación se satisfaga en un momento específico, se tendrá que tener en cuenta lo siguiente para determinar la transferencia de control (IFRS Foundation, 2016):

- La entidad tiene un derecho presente al pago por el activo.
- El cliente tiene el derecho legal al activo.
- La entidad ha transferido la posesión física del activo.
- El cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo.
- El cliente ha aceptado el activo.

### **1.3.2 Efecto de la NIIF 15 en el ámbito tributario**

La entrada en vigencia de la NIIF 15 ha traído consigo un gran impacto en el ámbito tributario. Podemos empezar mencionando el artículo 57 de la Ley del Impuesto a Renta: “Las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen”, si bien la legislación tributaria establece cuándo se reconocerán los ingresos tributariamente, no define el concepto de devengado, hasta el momento este vacío ha sido complementado con la doctrina, opiniones de la Administración Tributaria y la jurisprudencia. Sin embargo, podría generarse un impacto fiscal por la aplicación de la NIIF 15, la cual está basada en mayores estimaciones, ya que éstas distorsionarían la renta que debería ser objeto de tributación (Ersnt & Young Global Limited (EY), 2017).

Por otra parte, la NIIF 15 menciona que los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales de un negocio, lo cual es congruente con lo que establece el Código Civil. Sin embargo, en los procesos de fiscalización, la SUNAT exige la presentación del contrato en físico, ya que de no cumplirse con lo anterior, desconocería



la fehaciencia del gasto. Así también lo establece el Tribunal Fiscal en la RTF N° 07132-4-2014, en la cual exige la presentación del contrato y demás documentación que sustente el servicio (PricewaterhouseCoopers (PwC), 2016)

## **1.4 Legislación comparada**

- **España**

(León, 2014) Manifiesta sobre la relación de la contabilidad y la tributación en España, que la Ley de Impuesto sobre las Sociedades (LIS) en su Artículo 10, referencia que la determinación de la base imponible se calculará corrigiendo o ajustando el resultado contable. Sin embargo, la contabilidad es sólo una técnica destinada a registrar hechos económicos con el fin de mostrar el significado de la realidad de un resultado (cuenta de pérdidas y ganancias), la cual le interesa al legislador, puesto que resulta más acorde con los principios tributarios y con la autonomía calificadora del legislador, esto es aceptar sólo parte de la realidad económica que la contabilidad expone, completándola a partir de ajustes que considere oportunos. Además, el Capítulo VII del Real Decreto Legislativo 1.564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, aprobado por R.D. 1643/1990, incluye el devengo como principio que rige la contabilización. No obstante, los principios de contabilidad generalmente aceptados desarrollados en el propio Plan Contable emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, al estar incluidos en disposiciones que según señaló la sentencia del T.S.J. de Madrid, de 19 de enero de 1994, no son normas jurídicas. Empero, las normas contables si han sido aprobadas por el Parlamento por lo que sí tienen la calidad de norma jurídica.

- **Argentina**

De acuerdo al informe de (Tarsitano, 2014), la incorporación de las NIIF se produce de manera indirecta, por referencia en resoluciones de la entidad profesional. En Argentina, las NIIF son aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y luego refrendadas por el Consejo Profesional de cada una de las veinticuatro jurisdicciones del territorio nacional. A pesar de ello, la Autoridad Fiscal Argentina (AFIP) resolvió en Resolución General 3363, que con el fin de determinar la materia imponible del tributo se partirá de la información de los estados financieros sin aplicar las NIIF, lo que es atípico pues estas normas proporcionan calidad técnica a sus Estados Financieros, y en consecuencia obliga al contribuyente a llevar doble contabilidad; con y sin NIIF. Por otro lado, se presenta una controversia respecto al concepto de devengado, el cual no se define en la Ley, a pesar de tener influencia en la determinación de la renta; sin embargo la doctrina sostiene que la definición está agazapada en los textos impositivos. (Balzarotti, 2004) Citado por (Tarsitano, 2014), propone el siguiente concepto de devengado; “Devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa – son las que importan – verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales”.

## **1.5 Sector de Telecomunicaciones**

### **1.5.1 Antecedentes**

El desarrollo del sector de telecomunicaciones durante los últimos años ha avanzado a pasos agigantados, tanto es así que entre los años 2012 y 2015 la inversión total en el sector ha sido de US\$ 4,553 millones, lo que representa un promedio de inversión anual 63% superior a lo registrado entre los años 2005 y 2011, siendo uno de los sectores más dinámicos el de telefonía móvil (OSIPTTEL, 2016).

Asimismo, el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI) destacó que el incremento de la producción en el sector de telecomunicaciones ha sido impulsado por los servicios de telefonía móvil (11.6%), seguido del Internet (8.6%) y televisión por suscripción (8.4%). Estos resultados significan un crecimiento a tasas exponenciales del uso de las tecnologías de información, ya que en la actualidad tanto hogares como empresas prefieren el uso del Internet a través de dispositivos móviles como celular, Tablet o laptop. (Diario Gestion, 2016)

Por otra parte, entre los principales servicios públicos del sector de telecomunicaciones se encuentran el Internet (Fijo y Móvil), Telefonía Móvil, Telefonía Fija (Telefonía Fija de Abonado y Telefonía Pública) y Radio fusión por cable (Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), 2016).

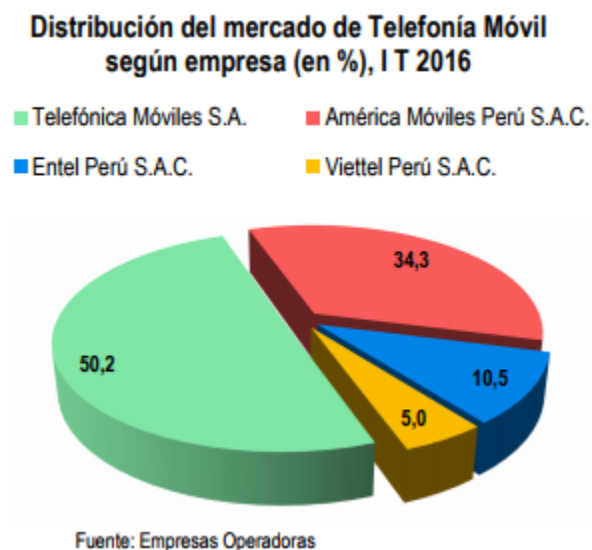
En el caso de la Telefonía Móvil, que es el subsector más representativo, el número total de líneas de telefonía móvil al primer trimestre del año 2016 ha sido de 35, 207,580 a nivel nacional, mostrando un incremento de 6.19% en comparación al mismo periodo por el año 2015, cabe destacar que el mayor número de líneas se encuentra en Lima y Callao, seguidas de La Libertad, Arequipa y Piura. Respecto a la modalidad contractual, el 70.1% de los usuarios adquirió su teléfono móvil bajo la modalidad prepago, mientras que la modalidad contrato representó el 32.8% del total de líneas. Sin embargo, hay que resaltar que la modalidad de contrato ha crecido en 14.9% respecto al primer trimestre del 2016 (Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), 2016).

Por último, en cuanto a la estructura del mercado de Telefonía Móvil:

Al finalizar el primer trimestre de 2016, la empresa Telefónica del Perú S.A.A. se posicionó como la empresa líder al registrar una participación del 50,2% en el mercado de telefonía móvil, América Móvil Perú S.A.C.

concentró el 34,3% de líneas de telefonía móvil en servicio, Entel Perú S.A. tuvo una participación del 10,5% y Viettel Perú S.A. captó el 5,0% del mercado (Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), 2016, p.12).

**Figura 2.** Distribución del mercado de Telefonía móvil según empresa



Fuente: Boletín Estadístico I-T 2016

### 1.5.2 Definiciones generales

De acuerdo con el Glosario de Términos de Telecomunicaciones en Perú (Ministerio de Transporte y Comunicaciones (MTC), 2015), se definirán algunos de los términos más utilizados dentro del sector de telecomunicaciones a fin de tener un mejor entendimiento del glosario que usa este sector:

- **Abonado:** Persona natural o jurídica que ha celebrado un contrato de prestación de servicios públicos de telecomunicaciones con alguna de las empresas operadoras de dichos servicios, independientemente de la modalidad de pago contratado.

- **Abonado prepago:** Abonado que a la fecha de la solicitud de portabilidad mantiene contratado el servicio público móvil o el servicio de telefonía fija en la modalidad prepago.
- **Abonado post pago:** Abonado que a la fecha de la solicitud de portabilidad mantiene contratado el servicio público móvil o el servicio de telefonía fija en la modalidad post pago.
- **Contrato de abonado:** Contrato de prestación de servicios públicos de telecomunicaciones, en el que la empresa operadora y el abonado se someten a los términos contenidos en el mismo y al Texto Único Ordenados de las Condiciones de Uso de los Servicios Públicos de Telecomunicaciones.
- **Empresa operadora:** Aquella persona natural o jurídica que cuenta con un contrato de concesión o registro correspondiente para prestar uno o más servicios públicos de telecomunicaciones.
- **Equipo terminal móvil:** Equipo que puede ser usado en la red del servicio público móvil.
- **Número móvil:** Número que identifica a una línea del servicio público móvil.
- **Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones – OSIPTEL:** Es un organismo público, dependiente directamente del Presidente de la República, con autonomía administrativa, económica, financiera, cuyas funciones fundamentales son:
  - 1) Mantener y promover la competencia efectiva y justa entre los prestadores de servicios portadores, finales, de difusión y de valor añadido.

- 2) Proveer información y asistencia al Ministro de Transportes, Comunicaciones, Vivienda y Construcción, cuando así lo requiera o cuando el OSIPTEL lo considera apropiado sobre cualquier materia relacionada a la competencia del Organismo.
  - 3) Expedir directivas procesales para solucionar y resolver los reclamos de los usuarios de los servicios.
  - 4) Fijar tarifas de servicios de telecomunicaciones y establecer las reglas para su correcta aplicación.
- **Post pago:** Líneas móviles que incluyen un pago fijo mensual y cuyas llamadas adicionales pueden efectuarse o no a través de tarjetas prepago.
  - **Prepago:** Líneas móviles a las que no se les emite un estado de cuenta o documento equivalente.
  - **Principio de No compensación:** El tratamiento de los costos e ingresos debe realizarse por separado, sin realizar compensaciones entre ellos. Se debe tener en consideración que los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios a terceros operadores si bien se registran netos de descuentos, bonificaciones o minoraciones de carácter comercial, dichas diferencias deberán estar claramente explicadas en el reporte correspondiente.

### 1.5.3 Tipos de contrato

De acuerdo con la información que se encuentra de manera pública en las páginas web de las empresas operadoras del sector de Telecomunicaciones, se ha seleccionado los contratos o tipos de servicio más comunes relacionados con la telefonía móvil. A continuación se explicará de manera breve en que consiste cada uno de ellos.

- **Planes Post pago:** En este tipo de contrato, la empresa operadora ofrece al cliente un equipo móvil más un servicio post pago, el cual incluye minutos para llamadas, mensajes, internet, redes sociales, etc. En este caso, el pago se realiza de manera posterior a la utilización del servicio.
- **Paquetes para planes Post pago:** Este tipo de servicio consiste en ofrecer al cliente paquetes de minutos para llamadas, paquetes de megas, paquetes de redes sociales. El precio de cada uno de estos paquetes varía según la cantidad de minutos o megas que el cliente elija. Además, los MB o minutos del paquete tendrán un tiempo de vigencia y no podrán ser acumulables.
- **Roaming Internacional:** Es el servicio con el cual el cliente puede mantenerse conectado cuando se encuentre fuera del país utilizando el mismo número de celular. El cliente podrá realizar y recibir llamadas, enviar mensajes de texto y conectarse a internet.
- **Equipos Prepago:** En este caso, no hay un contrato de por medio, sólo se trata de la venta de un equipo móvil sin ningún plan de servicio. Por lo que, el pago se realiza de manera previa a la entrega del equipo.
- **Recargas Prepago:** Consiste en la recarga de minutos para llamadas, mensajes, datos, etc. Estos pueden recargarse en tiendas, bancos y otros lugares afiliados, así como a través de internet.

## Capítulo II. Plan de Investigación

### 2.1 El Problema

Durante muchos años se discutió la necesidad de emitir una nueva norma sobre reconocimiento de ingresos, que tenga un único modelo de reconocimiento para todas las industrias, con principios claros, un sólido marco contable, única comparabilidad, mejores revelaciones y guías simplificada (AELE, 2016). Es por ello, que en el año 2014 el IASB emitió la NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, la cual reúne todas las características antes mencionadas. Esta norma entrará en vigencia el 1 de enero de 2018 y reemplazará a la NIC 18- Ingresos de Actividades Ordinarias y NIC 11- Contratos de Construcción.

El principio fundamental del modelo de reconocimiento es el cumplimiento de las obligaciones de desempeño ante los clientes, el cual está estructurado a través de 5 pasos. En comparación con la norma actual, la cual deja más margen al juicio profesional y es en cierta medida más flexible al momento de poner en práctica el reconocimiento de ingresos; la NIIF 15 es más restrictiva y contiene reglas y ejemplos específicos (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014).

“El nuevo modelo de reconocimiento de ingresos puede tener un impacto significativo en las empresas, tanto desde el punto de vista contable como tributario” (AELE, 2016, p. 18)

Por ejemplo, uno de los sectores más afectados es el negocio de las telecomunicaciones, en el cual los proveedores de servicio de telefonía subvencionan el precio de los equipos, considerándolos un costo del negocio. Sin embargo, con la aplicación de la NIIF 15, el



equipo entregado gratuitamente tendrá que tratarse como un bien diferenciado de la prestación del servicio de telefonía móvil y se le asignará una parte del precio del contrato, lo que significa, el reconocimiento de más ingresos al inicio del contrato y menos a medida que avanza el contrato, independientemente de cual sea el patrón de facturación. (Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), 2014).

Por otro lado, todas las modificaciones que trae consigo la NIIF 15 generan incertidumbre sobre el tratamiento tributario en el cálculo del Impuesto a la Renta (IR). Como es de conocimiento, existe una relación entre la contabilidad y el IR, desde que los estados financieros se preparan bajo principios y normas contables y sobre esa base se efectúan adiciones y deducciones correspondientes para determinar la renta imponible de la tercera categoría, a pesar de que el derecho tributario y la contabilidad sean distintos (AELE, 2016).

La Ley del Impuesto a la Renta, en el literal a) del artículo 57° establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Sin embargo, nuestra legislación tributaria no contiene una definición del criterio de lo devengado, por lo que debemos referirnos a otras fuentes de derecho tal y como lo establece la Norma III del Título Preliminar (TP) del Código Tributario (CT) como son la jurisprudencia y las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, entre otras. Asimismo, la Norma IX del TP del CT señala que en lo no previsto por las normas tributarias podrán aplicarse normas distintas siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen (AELE, 2016).

Sobre la definición del devengado, distintas Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF) han señalado que debemos remitirnos a la definición de las normas contables para determinar el periodo en el cual deben reconocerse los ingresos. De esta manera, el Tribunal Fiscal ha

empleado la definición que existe en el Marco Conceptual de la NIC 1 y los lineamientos establecidos en la NIC 18 en cuanto a la oportunidad de reconocimiento de los ingresos (AELE, 2016).

Entonces, con la entrada en vigencia de la NIIF 15, se generarán discrepancias entre la posición tributaria que deberían adoptar los contribuyentes por la aparición de esta nueva norma, sin contar que las empresas deberán documentar y sustentar sus operaciones con mayor rigor. Así como la creación de nuevos sistemas contables y procesos que engloben todos los requerimientos de esta nueva norma.

### **2.1.1 Problema principal**

¿Cuáles serían las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú?

### **2.1.2 Problemas específicos**

- ¿Qué diferencias se originarán en la contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15?
- ¿Qué implicancias tributarias existirán a partir de la aplicación de la NIIF 15 en comparación con la contabilización actual mediante NIC 18?
- ¿Qué posición tributaria deberían adoptar los contribuyentes del sector telecomunicaciones en el marco de la adopción de la NIIF 15 para la determinación del impuesto a la renta?

## **2.2 La Hipótesis**

### **2.2.1 Hipótesis principal**

Las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil influirán significativamente a partir de la aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú.

### **2.2.2 Hipótesis secundarias**

- La contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 influirá en las empresas del sector de telecomunicaciones.
- Las implicancias tributarias que existirán a partir de la aplicación de la NIIF 15 en comparación con la contabilización actual mediante NIC 18 influirán significativamente en las empresas del sector de telecomunicaciones.
- La posible posición tributaria que los contribuyentes del sector telecomunicaciones deberían adoptar en el marco de la aplicación de la NIIF 15 influirá positivamente para la determinación del impuesto a la renta.

## **2.3 Los Objetivos**

### **2.3.1 Objetivo principal**

Analizar las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú.

### **2.3.2 Objetivos específicos**

- Identificar las diferencias que se originarán en la contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15.

- Explicar las implicancias tributarias que existirán a partir de la aplicación de la NIIF 15 en comparación con la contabilización actual mediante NIC 18.
- Establecer una posible posición tributaria que los contribuyentes del sector telecomunicaciones deberían adoptar en el marco de la aplicación de la NIIF 15 para la determinación del impuesto a la renta.

## Capítulo III. Metodología de trabajo

### 3.1 Tipo de Investigación

En el presente trabajo se empleará un tipo de investigación no experimental, debido a que las variables no serán manipuladas. Por lo tanto, se adoptará como estrategia una investigación de campo transeccional o transversal, la cual tiene como propósito describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado (Sampieri, 2014). A partir de ello, se establecerá una investigación de alcance múltiple, la cual incluye una investigación exploratoria por tratarse de un tema poco investigado y por otro lado una investigación descriptiva, pues se averiguará y describirá la incidencia de las variables propuestas dentro de la muestra seleccionada.

#### 3.1.1 Diseño Metodológico

Respecto al diseño de la investigación, se ha considerado adoptar un enfoque mixto, ya que se recolectarán datos cuantitativos y cualitativos. Por el lado cualitativo, se tomarán en cuenta opiniones de expertos del sector, y por el lado cuantitativo, se probará una hipótesis, donde se utilizarán técnicas de recolección, procesamiento y medición de datos. En ambos enfoques se definirá y seleccionará la muestra, se recolectarán datos y se analizarán los mismos, por último se elaborarán un reporte de resultados.

## 3.2 Investigación Cualitativa

### 3.2.1 Tamaño de población

Nuestra población está delimitada por las empresas del sector de Telecomunicaciones que ofrecen servicios de líneas Post-pago en Telefonía móvil, las cuales están reguladas por OSIPTEL (Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones), dentro del departamento de Lima a lo largo del periodo 2017. Las mismas que preparan y presentan sus Estados Financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera, esta característica fue fundamental para definir nuestra población, ya que el tema abordado concierne una Norma Contable. Además, contamos con expertos del tema, quienes actualmente trabajan en firmas auditoras.

**Figura 3.** Líneas post pago por empresa

Líneas Postpago en Servicio por Departamento y Empresa <sup>*/** 1/.</sup>		ene-17	feb-17	mar-17	abr-17	may-17	jun-17
Lima	América Móvil Perú S.A.C.	2,112,357	2,091,171	2,120,520	2,087,610	2,124,320	2,113,837
Lima	Entel Perú S.A.	27,666	27,753	28,282	27,972	27,981	28,163
Lima	Telefónica del Perú S.A.A.	566,362	562,952	562,208	544,270	553,466	540,835
Lima	Viettel Perú S.A.C.	8	8	10	11	8	8

Fuente: OSIPTEL (2017). Líneas post-pago en servicio por departamento y por empresa (cuadro). Recuperado de <https://www.osiptel.gob.pe/documentos/2-indicadores-del-servicio-movil>

### 3.2.2 Selección de muestra

Al tratarse de una investigación cualitativa con una población muy pequeña, hemos optado por utilizar un muestreo no probabilístico o dirigido, ya que la intención es seleccionar ambientes y casos que nos ayuden a entender con mayor profundidad el

fenómeno (Sampieri, 2014) con el fin de entender el problema en estudio y poder responder las interrogantes propuestas.

De la población determinada por cuatro empresas, hemos seleccionado dos de ellas, por el acceso a la información y por estar relacionadas con el caso que es materia de nuestro estudio. Sin embargo, por temas de confidencialidad, no se podrá revelar el nombre de las empresas que tomaremos como muestra. Por ello, en adelante se denominarán “Empresa 1” y “Empresa 2”. Con el fin de analizar nuestro caso se contará con 1 colaborador del área de Contabilidad-Impuestos de cada una de las dos empresas elegidas. Adicionalmente a ello, hemos seleccionado a dos expertos de firmas auditoras para que podamos complementar la información que recolectaremos por las empresas del sector.

### **3.2.3 Aplicación del instrumento: Entrevista**

Por el lado de la investigación cualitativa, el instrumento que utilizaremos para la recolección de datos serán las entrevistas a profundidad (Ver Apéndice B), la cual nos ayudará a recabar experiencias, opiniones, hechos, percepciones, etc. (Sampieri, 2014).

La entrevista consta de 7 preguntas abiertas sobre la NIIF 15, su impacto financiero y tributario. Esta entrevista será realizada a los dos expertos de firmas auditoras y a dos colaboradores de las empresas seleccionadas en nuestra muestra.

### **3.2.4 Análisis de la información**

Luego de realizar las entrevistas a profundidad a las personas seleccionadas en nuestra muestra, se procederá a analizar los datos los cuales serán desarrollados en el Capítulo IV y V.

### 3.3 Investigación Cuantitativa

#### 3.3.1 Tamaño de población

Nuestra población está delimitada por las empresas del sector de Telecomunicaciones que ofrecen servicios de líneas Post-pago en Telefonía móvil, las cuales están reguladas por OSIPTEL (Organismo Supervisor de Inversión Privada en Telecomunicaciones), dentro del departamento de Lima a lo largo del periodo 2017. Las mismas que preparan y presentan sus Estados Financieros bajo Normas Internacionales de Información Financiera, esta característica fue fundamental para definir nuestra población, ya que el tema abordado concierne una Norma Contable. A continuación, la población delimitada:

**Figura 3.** Líneas post pago por empresa

Fuente: OSIPTEL (2017). Líneas post-pago en servicio por departamento y por empresa

Líneas Postpago en Servicio por Departamento y Empresa <sup>*/** 1/.</sup>		ene-17	feb-17	mar-17	abr-17	may-17	jun-17
Lima	América Móvil Perú S.A.C.	2,112,357	2,091,171	2,120,520	2,087,610	2,124,320	2,113,837
Lima	Entel Perú S.A.	27,666	27,753	28,282	27,972	27,981	28,163
Lima	Telefónica del Perú S.A.A.	566,362	562,952	562,208	544,270	553,466	540,835
Lima	Viettel Perú S.A.C.	8	8	10	11	8	8

(cuadro). Recuperado de <https://www.osiptel.gob.pe/documentos/2-indicadores-del-servicio-movil>

#### 3.3.2 Selección de muestra

La muestra en la presente investigación es una muestra dirigida no probabilística, por tratarse del estudio de un caso en específico. Por lo tanto, no se realizarán procesos estadísticos y se elegirá al azar la muestra para nuestra investigación.

De la población determinada por cuatro empresas, hemos seleccionado dos de ellas, por el acceso a la información y por estar relacionadas con el caso que es materia de nuestro



estudio. Sin embargo, por temas de confidencialidad, no se podrá revelar el nombre de las empresas que tomaremos como muestra. Por ello, en adelante se denominarán “Empresa 1” y “Empresa 2”. Con el fin de analizar nuestro caso se contará con 1 colaborador del área de Contabilidad-Impuestos de cada una de las dos empresas elegidas.



### **3.3.3 Aplicación del instrumento:**

#### **Encuesta**

Por el lado cuantitativo de la investigación, se empleará un cuestionario (Ver Apéndice C) con el fin de recolectar datos y probar la hipótesis propuesta, pues las preguntas fueron delimitadas de acuerdo a los objetivos establecidos en nuestra investigación. La encuesta consta de 21 preguntas sobre la aplicación de la NIIF 15 en la escala de Likert. Esta encuesta será realizada a los colaboradores del área de Contabilidad-Impuestos de la muestra seleccionada.

### **3.3.4 Análisis de la información**

Después de haber realizado las encuestas y recolección de datos, realizamos el análisis correspondiente de los resultados, el cual se desarrollará a fondo en el Capítulo IV y V.

## Capítulo IV. Desarrollo

### 4.1 Aplicación

#### 4.1.1 Resultados del estudio cualitativo

De acuerdo a la recolección de datos realizada, se obtuvieron las siguientes respuestas en cada una de las entrevistas a profundidad relacionadas al estudio cualitativo.

##### 4.1.1.1 Resultados de entrevistas

Los resultados de las cuatro entrevistas a profundidad se muestran en el Apéndice C.

##### 4.1.1.2 Cuadro comparativo de las entrevistas a profundidad

En este cuadro hemos plasmado las ideas más importantes de las entrevistas realizadas, en donde:

- Entrevistado 1: Margarita Seminario
- Entrevistado 2: José Rueda
- Entrevistado 3: Mario Chavez
- Entrevistado 4: Alex Cuzcano

**Tabla 2.** Comparativo de respuestas de las entrevistas a profundidad

N°	Preguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4
1	¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?	La NIIF 15 no sólo es un tema financiero, es un cambio importante para la compañía, que afecta al área tributaria, comercial, operativo, sistemas, etc.	Somos una empresa relativamente nueva en el mercado, no tenemos una diversidad muy amplia todavía de contratos o compromisos, sobretodo que nuestros contratos siempre terminan a fin de mes y no traslada el beneficio de un mes para otro. Por esa parte tenemos cierta flexibilidad, en el sentido que no vamos a tener un gran impacto	La NIIF 15, va a impactar en gran medida en las empresas de Telecomunicaciones. Este sector por su modo de trabajo, por la forma de venta que tienen, por la metodología de venta que aplica, combinando servicios con bienes, hace que el impacto sea grande sobre la aplicación de la NIIF 15.	La emisión de la NIIF 15 busca aclarar algunos vacíos que existían en la NIC 18 y la NIC 11, esto es estandarizar y unificar a través de su metodología de 5 pasos el reconocimiento de los ingresos, independientemente de que servicio vas a prestar o que producto vas a vender.
2	¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?	El cambio más significativo es el momento en el que se reconocerán los ingresos, si es en un momento específico o a lo largo del tiempo. Así como identificar las obligaciones de cumplimiento de cada uno de los contratos, las ofertas que hacemos de un momento a otro, los descuentos que prometemos, las tarjetas prepago, los minutos, las llamadas, puntos Movistar, para nosotros esto es un cambio bastante drástico como compañía.	Hemos encontrado que nos puede impactar el servicio de recarga, que es prepago, ahí si nos va a impactar, porque mes a mes tenemos que evaluar el saldo no consumido. . Otro punto, que no es tan significativo, es los beneficios que damos a algunos clientes. Ejemplo, un programa de puntos, que eso se tendría que estimar, cuánto es lo que correspondería en ingreso dentro del mes, o cuánto no sería ingreso a reconocer.	El cuarto paso, es en donde se va a presentar mayor problema o mayor impacto la aplicación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones, que es cómo distribuyes ese valor del contrato entre todas las obligaciones de desempeño que tiene el mismo. Se debe evaluar como si se venderían por separado y en función de eso, ver que ingreso se aloca a cada uno.	Yo creo que el impacto más significativo va ser la oportunidad del reconocimiento del ingreso, en que momento vas a reconocer la entrega de un bien o la prestación de un servicio. Por otro lado, habrá un efecto del valor del dinero en el tiempo cuando las cobranzas sean más de un año.
3	¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Concientizar a la áreas usuarios sobre la IFRS 15, y lograr que se involucren en este proceso de transición.</li> <li>- Identificar todos los contratos que existen (levantamiento de contratos).</li> <li>- Revisar las casuísticas.</li> <li>- Segmentación de contratos por tipo de servicio.</li> <li>- El diseño del nuevo sistema contable, que aún sigue en proceso de prueba.</li> </ul>	El los servicios prepagos es bien complicado y laborioso estar identificando el saldo no consumido. Además tenemos que cambiar un poco la metodología porque el tema relacionado a la instalación se tiene que reconocer durante el plazo establecido del contrato, ya que lo incluíamos como parte de la renta, debiendo ser una facturación por separado	El reto más importante va a ser el cambio en la cultura de la gente, el cambio de los sistemas y modificaciones en los procesos de venta y procesos internos en general. Las empresas van a tener que involucrar una gran inversión. Además se debe llevar un control tributario y el control contable. Otro reto también es que es aplicable para el 2018, es reestructurar todo el 2017 para que sea comparable cuando venga la adopción de la NIIF. Este cambio en la norma podría generar que el EBITDA sufra un impacto, si te agarra un contrato de 12 meses a mitad de año porque se reconoce la mayor parte de ingresos cuando se da el contrato y la menor parte después cuando se da el servicio que queda, entonces es un tema temporal, si se mueven los indicadores de endeudamiento, los bancos van a tratar de incrementar su tasa de interés, lo que no debería porque es un efecto contable nada más.	Unos de los retos más importante es la revisión de las condiciones contractuales con los clientes, indetificar las obligaciones de desempeño y alinear los sistemas de control interno, operativo, contable y financiero de acuerdo a NIIF 15. Por otro lado, será un reto concientizar al área comercial del efecto de la NIIF 15, ya que finalmente ellos son los que dan la cara a los clientes.

N°	Preguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4
4	¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de las empresas de Telecomunicaciones?	El impacto en los Estados Financieros va ser significativo, los ingresos resultarán para abajo fácilmente por todos los descuentos, bonos, bonificaciones que existen.	Los ingresos definitivamente, este año, si es que lo aplicamos, vamos a declarar menor ingreso. En relación a los EEFF comparativos, el ajuste que se haga en el 2017, también tiene que ser comparativo con el 2016, pero solamente son para efectos de presentación.	El impacto financiero, es el reconocimiento del ingreso. En otras palabras, va a haber un diferente momento del reconocimiento del ingreso, digamos que en la mayoría de los casos, se va a anticipar el ingreso, a como está actualmente Voy a tener también, un financiamiento implícito, hay una parte que al momento de comprar el teléfono, me están financiando como cliente por lo que se debe reconocer intereses.	Primero, el concepto de devengado, la definición sigue siendo la misma, pero en tema de números y periodos van a cambiar por la oportunidad de reconocimiento. Además, ahora existirá un componente de financiación que se registrará como ingreso financiero. El impacto a causa de lo anterior, originará un cambio en los ratios financieros y por tanto en el análisis por parte del área financiera.
5	Respecto a los contratos postpago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?	Si se podrá tener una identificación directa de los precios de los equipos, ya que también se venden los equipos en modalidad prepago, los cuales muestran el precio de transacción.	Por ejemplo; este equipo lo vendo con un plan a 9 soles, que realmente vale 100 soles. Y el costo del equipo es 90 soles. NIIF 15, ahora nos dice que si bien vendí el equipo a 9 soles, debo reconocer los 100 ahora y su costo.	Se debe analizar cómo vendería por separado estas dos obligaciones de desempeño, ver a qué valor vendería la empresa por separado cada obligación de desempeño y en función a eso, asignarle una cuota proporcional al contrato.	La metodología sería por el precio identificable, sabemos que en los contratos postpago siempre te ofrecen a menor precio el equipo, un valor subsidiado, pero existe un valor real o de mercado del equipo.
6	¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en las empresas de Telecomunicaciones?	Todavía no se ha definido la parte tributaria, cómo va ser el cálculo del impuesto, los pagos a cuenta en base a que se va a hacer, si en base a la facturación o a los ingresos realmente reconocidos, cómo se va a tratar esta diferencia, definitivamente va haber un impuesto diferido	El diferimiento del costo, un reconocimiento anticipado de los ingresos, un efecto temporal.	El consenso al que se está llegando, es que no podemos dejar de lado, por seguridad jurídica, todo el desarrollo jurisprudencial que hubo en años pasados respecto en qué momento se reconoce el ingreso, el concepto del devengado, etc. La jurisprudencia recoge mucho la norma contable para cubrir algunos vacíos que tiene la Ley, sin embargo lo cierto es que la norma contable no es una fuente de derecho, fuente del derecho. Entonces cualquier cambio de una norma contable no debería tener impacto tributario, y debemos mantener los mismos criterios que hemos utilizado hasta ahora, salvo que haya un cambio normativo en la Ley, que incorpore los conceptos de esta nueva norma contable, que sería lo ideal, o en su defecto, que no es el mejor camino, que existiera nueva jurisprudencia que adopte los criterios de la nueva norma contable. un aproximado entre el control tributario y el contable sería identificar cuantas facturas tienes de ventas de teléfono en el año y compararlo con cuánto tienes de ingreso por telefonía, y ahí tienes una primera diferencia.	Sé que toda la normativa tributaria se refiere siempre a NIC 18, por lo que será complicado determinar el impuesto del 2018 ya que no se sabe si se hará bajo NIC 18 o NIIF 15. Hasta el momento la base financiera y tributaria es la misma por el concepto del devengado y lo que pueda decir la Administración Tributaria es incierto, es una tarea pendiente por ese lado, pero al menos sí anticipo que la compañía va a tener que asumir un criterio, si se adopta NIIF 15 o habrá un ingreso bajo NIC 18 y otro bajo NIIF 15, la empresa tendrá que arriesgarse.

N°	Preguntas	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4
7	En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?	Si me pongo en la posición de SUNAT, no cambiaría nada, me quedaría como está, porque a mí como Administración Tributaria tributariamente me interesa recaudar mayores fondos y lo que está haciendo la NIIF 15 es golpear a las empresas de manera tal que se reconocerán menos ingresos.	Hasta ahora no ha habido pronunciamientos si no me equivoco. La ley del IR hace mención al devengo y también algunas resoluciones hacen mención a las normas contables, por lo que hemos consultado a asesores externos, hasta el 31 de diciembre del 2017, SUNAT me va a auditar conforme NIC 18, a partir de enero del 2018, conforme NIIF 15.	Mientras no haya ningún cambio en la norma o en nueva jurisprudencia, tenemos que recoger todo lo que nuestra jurisprudencia ha dicho en el pasado. La SUNAT no se ha pronunciado respecto a cuál va a ser su opinión sobre la NIIF 15, lo único que hemos tenido es su participación en algunos eventos. Respecto a los pago a cuenta, el ingreso debería ser lo tributario, quizá algunas que están atrasadas, deciden tributar sobre lo facturado y después regularizaran cualquier cambio.	Las normas tienen un conducto y ese conducto toma mucho tiempo, las normas tributarias cuando no se las quiere, cambian rápido, y cuando quiere que se cambien no es así. La NIIF 15 viene de hace varios años atrás, entonces lo lógico hubiera sido que la Administración Tributaria sabiendo que es la base de toda la renta que se determina, debió haberse puesto al día. Aún no han habido mesas de trabajo entre el regulador, la SBS, la SMV, las firmas auditoras, la SUNAT, y creo que va ser un dolor de cabeza el próximo año, pero la Administración Tributaria tarde o temprano va tener que emitir su posición.

### 4.1.2 Resultados del estudio cuantitativo

Como resultado de la aplicación del instrumento cuantitativo, se presentan las respuestas obtenidas en las encuestas realizadas.

#### 4.1.2.1 Resultado de encuestas

##### Encuesta 1:

Nombre del Entrevistado: Margarita Seminario

Empresa: Empresa 1

Cargo: Subgerente de Estados Financieros

1. Totalmente en desacuerdo
2. En desacuerdo
3. Ni de acuerdo ni en desacuerdo
4. De acuerdo
5. Totalmente de acuerdo

**Tabla 3.** Entrevista cuantitativa

N°	Enunciados	Escala				
		1	2	3	4	5
<b>Objetivo y alcance</b>						
1	El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción				X	
2	Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro el alcance de la NIIF 15				X	
<b>Reconocimiento</b>						

<b>3</b>	La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes			X		
<b>4</b>	Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15					X
<b>5</b>	Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes		X			
<b>6</b>	La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato					X
<b>7</b>	Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente		X			
<b>8</b>	La compañía tiene claro qué método para estimar la contraprestación variable debe usar al reconocer los ingresos				X	
<b>9</b>	La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato				X	
<b>10</b>	La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos		X			
<b>11</b>	Está de acuerdo que en los contratos post pago existe un componente de financiación implícito				X	
<b>12</b>	La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes				X	



13	La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño				X	
14	Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes post pago)				X	
15	La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente				X	
16	La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta				X	
17	Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta					X
<b>Presentación y Revelación</b>						
18	Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo		X			
19	Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?				X	
<b>Otros</b>						
20	Considera que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentran capacitados para este cambio en la norma				X	
21	Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones				X	

**Encuesta 2:**

Nombre del Entrevistado: José Rueda Sequeiros

Empresa: Empresa 2

Cargo: Sub-Jefe de Contabilidad y Finanzas

1. Totalmente en desacuerdo
2. En desacuerdo
3. Ni de acuerdo ni en desacuerdo
4. De acuerdo
5. Totalmente de acuerdo

N°	Enunciados	Escala				
		1	2	3	4	5
<b>Objetivo y alcance</b>						
1	El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción				X	
2	Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro el alcance de la NIIF 15				X	
<b>Reconocimiento</b>						
3	La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes			X		

<b>4</b>	Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15			X	
<b>5</b>	Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes	X			
<b>6</b>	La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato			X	
<b>7</b>	Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente			X	
<b>8</b>	La compañía tiene claro qué método para estimar la contraprestación variable debe usar al reconocer los ingresos			X	
<b>9</b>	La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato			X	
<b>10</b>	La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos			X	
<b>11</b>	Está de acuerdo que en los contratos post pago existe un componente de financiación implícito			X	
<b>12</b>	La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes			X	
<b>13</b>	La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño			X	

14	Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes post pago)				X	
15	La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente				X	
16	La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta				X	
17	Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta				X	
<b>Presentación y Revelación</b>						
18	Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo				X	
19	Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?			X		
<b>Otros</b>						
20	Considera que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentran capacitados para este cambio en la norma				X	
21	Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones				X	

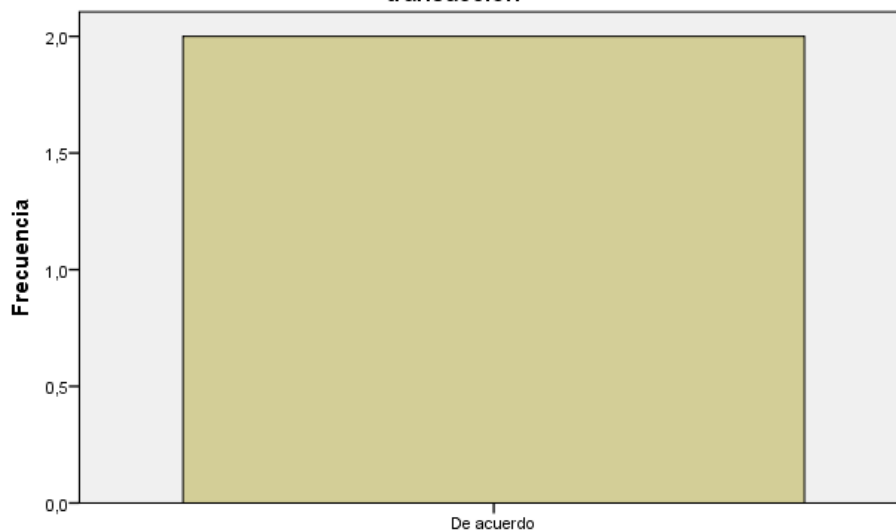
#### 4.1.2.2 Procesamiento de datos

Asimismo, se ha utilizado el software IBM SPSS Statistics para poder analizar los datos recolectados y obtener los siguientes gráficos de barras por cada pregunta realizada.

**1. El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**1. El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción**

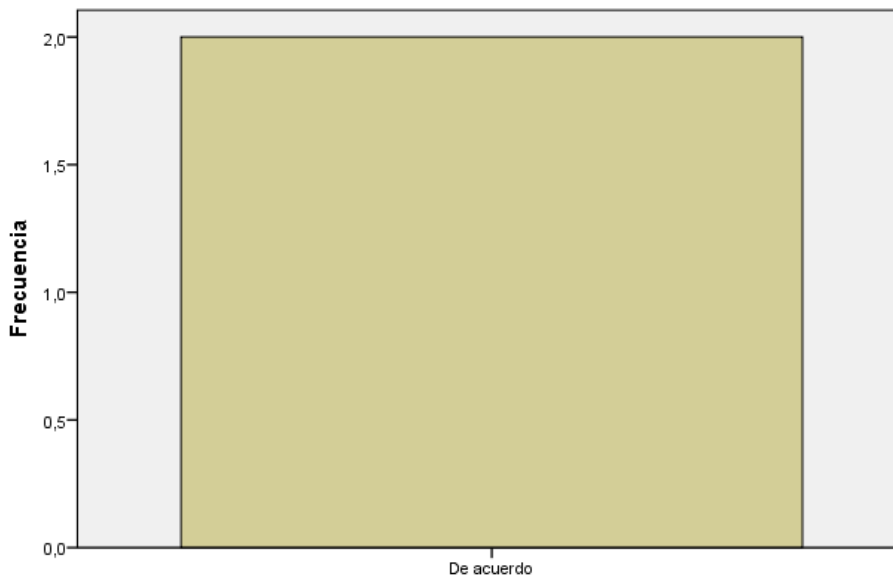


**1. El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción**

**2. Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro del alcance de la NIIF 15**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**2. Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro del alcance de la NIIF 15**

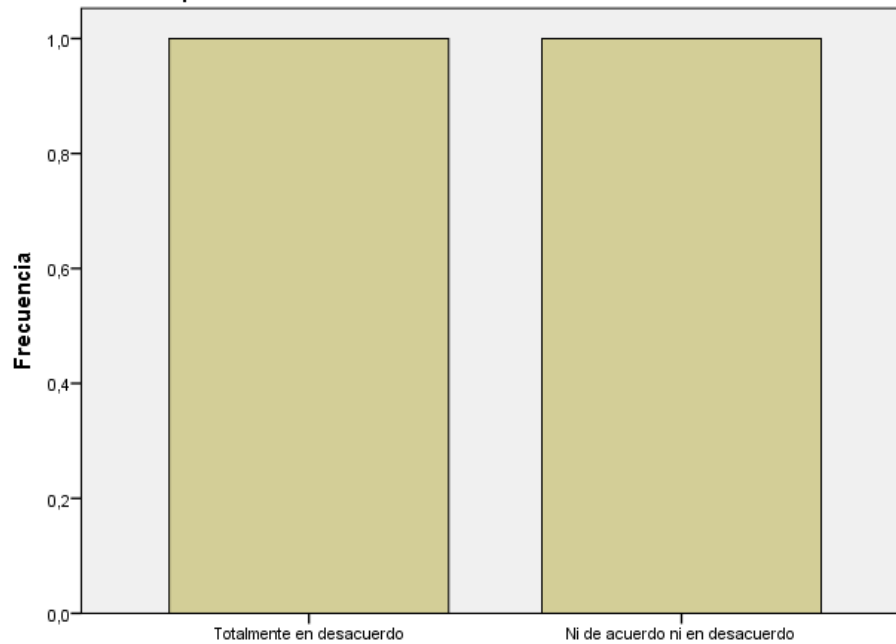


**2. Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro del alcance de la NIIF 15**

**3. La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Totalmente en desacuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	50,0	50,0	100,0
	Total	2	100,0	100,0	

**3. La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes**

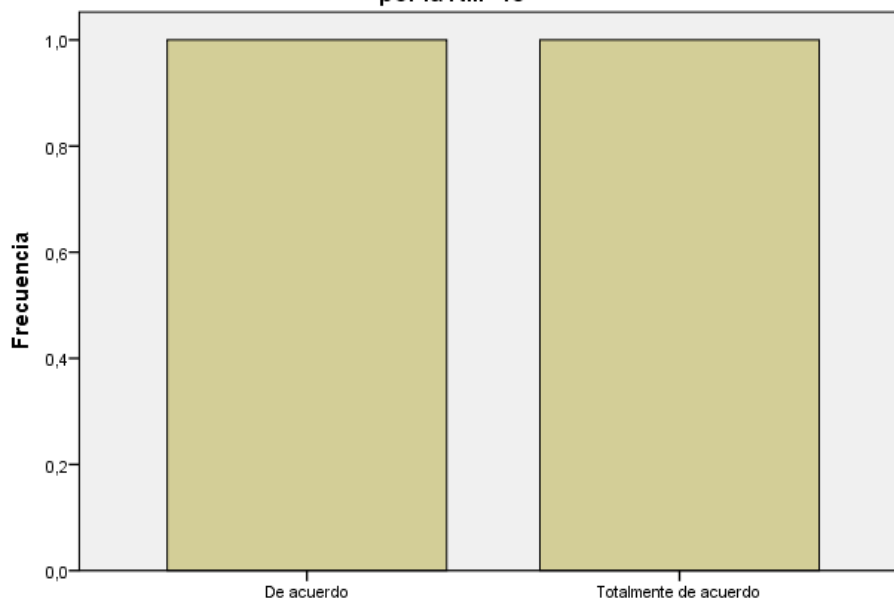


**3. La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes**

**4. Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	Totalmente de acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
	Total	2	100,0	100,0	

**4. Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15**

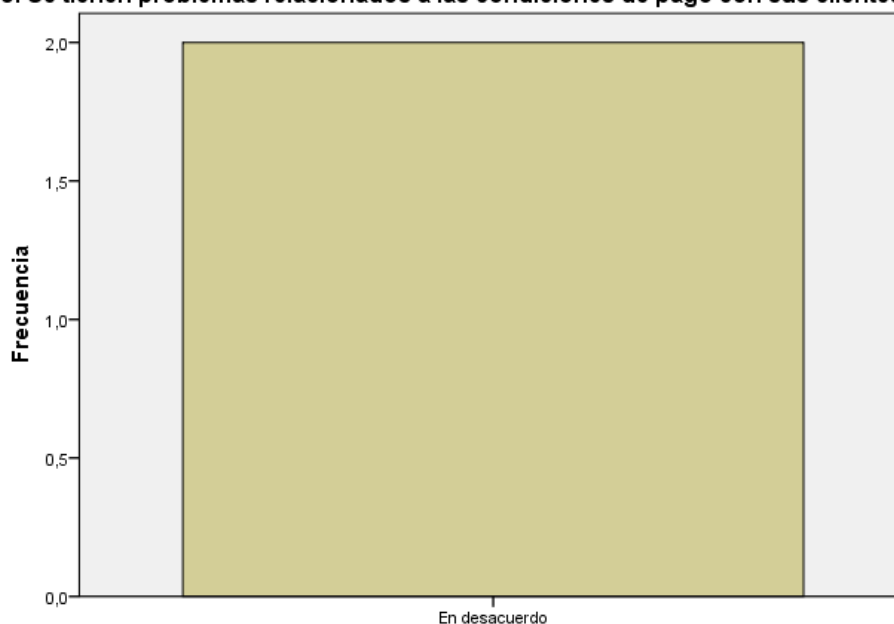


**4. Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15**

**5. Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En desacuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**5. Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes**



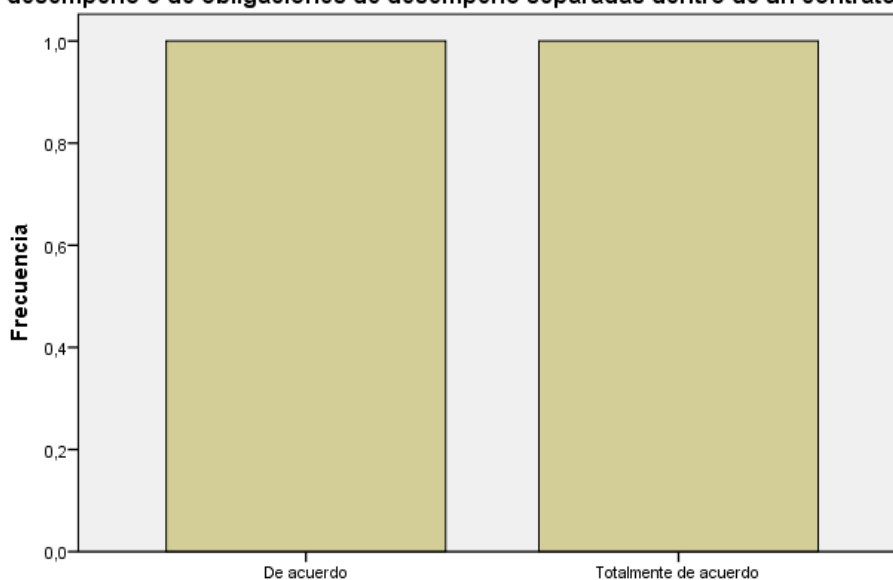
**5. Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes**



**6. La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	Totalmente de acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
	Total	2	100,0	100,0	

**6. La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato**

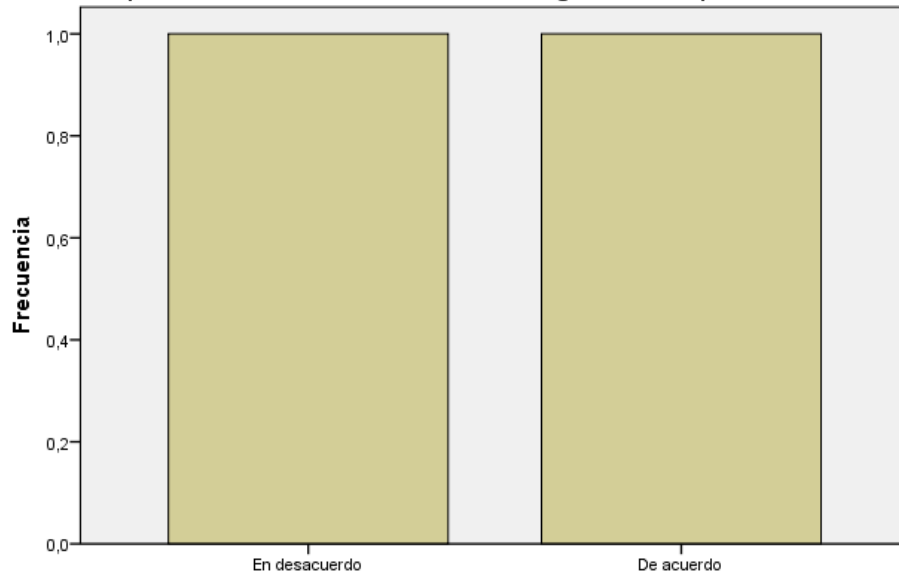


**6. La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato**

**7. Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En desacuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	De acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
	Total	2	100,0	100,0	

**7. Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente**

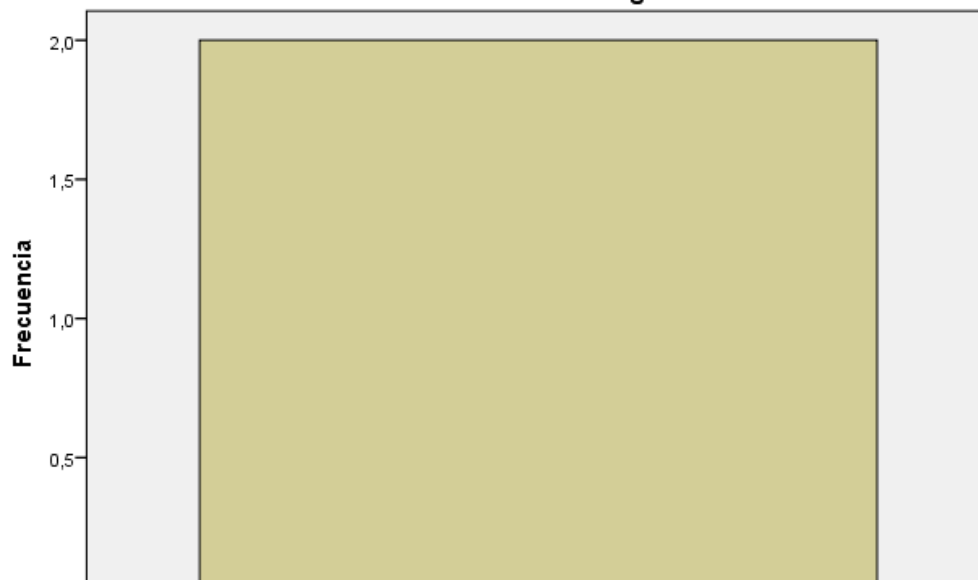


**7. Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente**

**8. La compañía tiene claro qué método para estimar la contraprestación variable debe usar al reconocer los ingresos**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

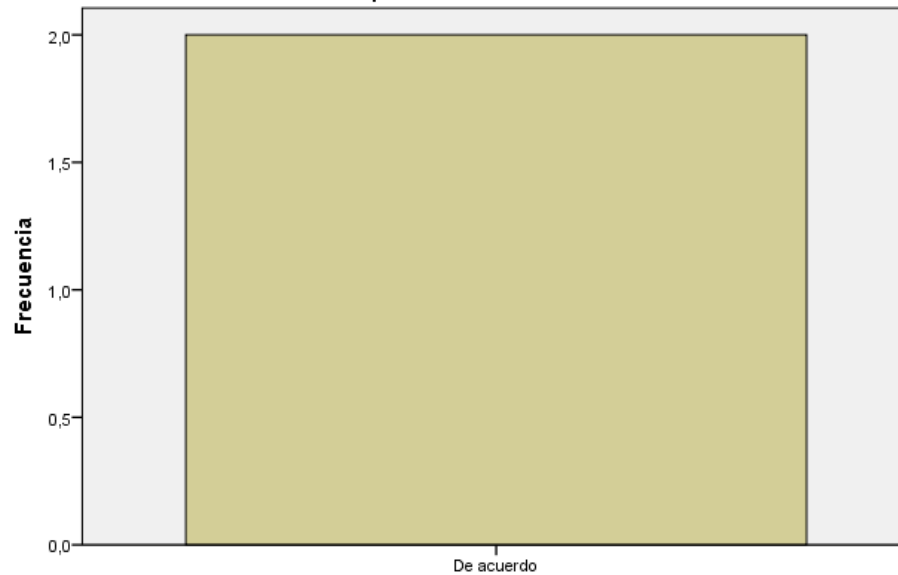
**8. La compañía tiene claro qué método para estimar la contraprestación variable debe usar al reconocer los ingresos**



**9. La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**9. La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato**

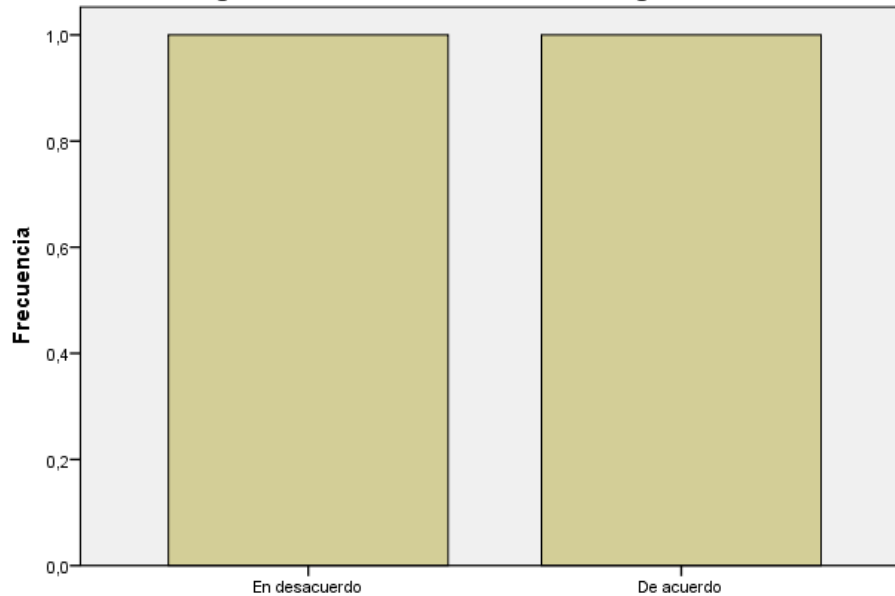


**9. La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato**

**10. La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En desacuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	De acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
Total		2	100,0	100,0	

**10. La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos**

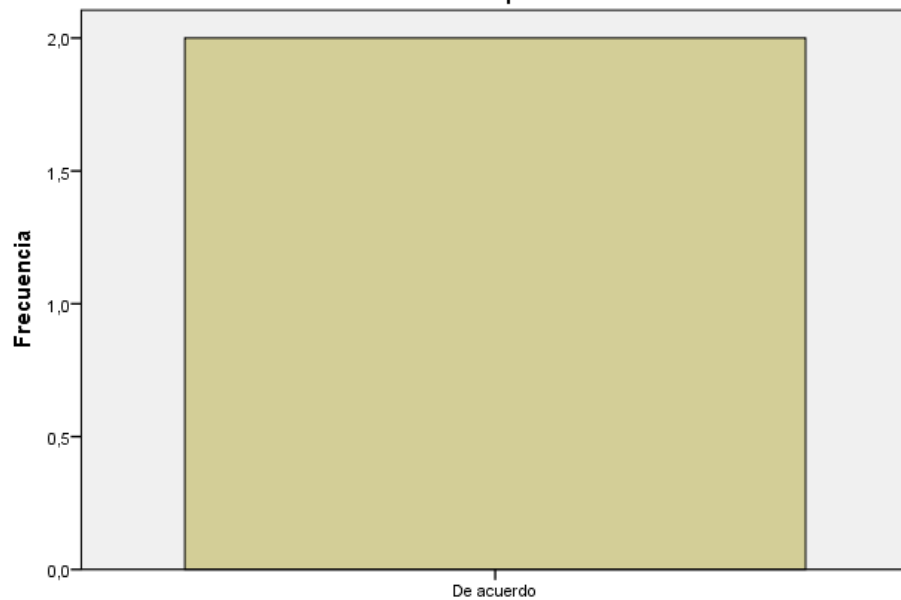


**10. La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos**

**11. Está de acuerdo que en los contratos postpago existe un componente de financiación implícito**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

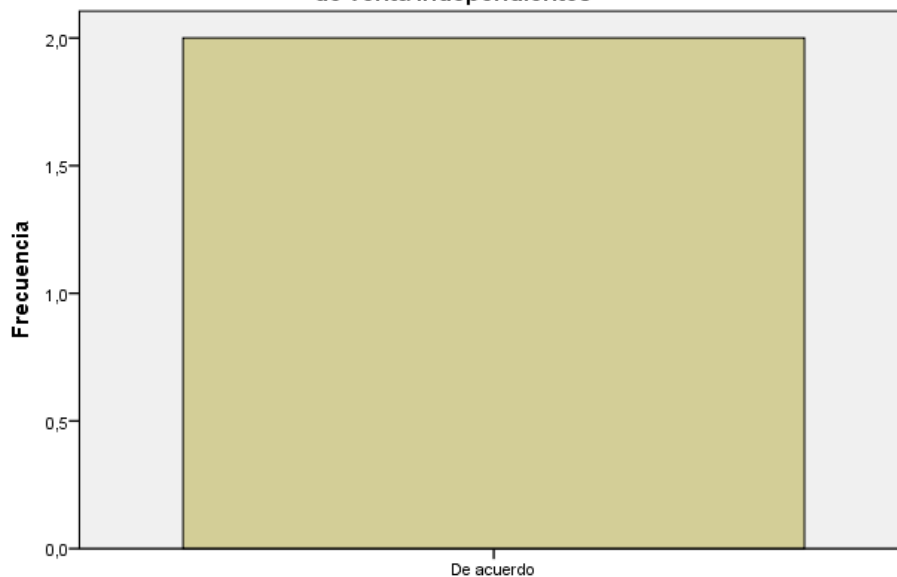
**11. Está de acuerdo que en los contratos postpago existe un componente de financiación implícito**



**12. La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**12. La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes**

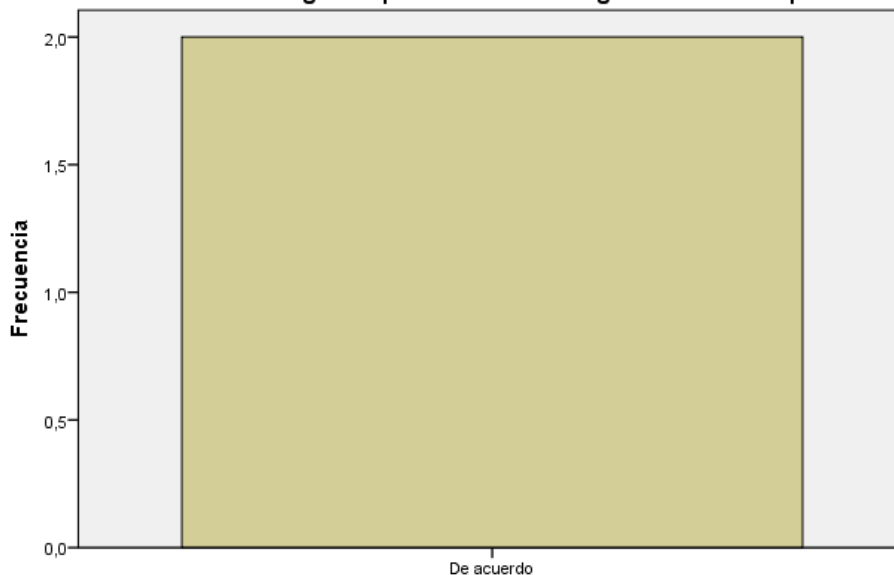


**12. La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes**

**13. La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**13. La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño**



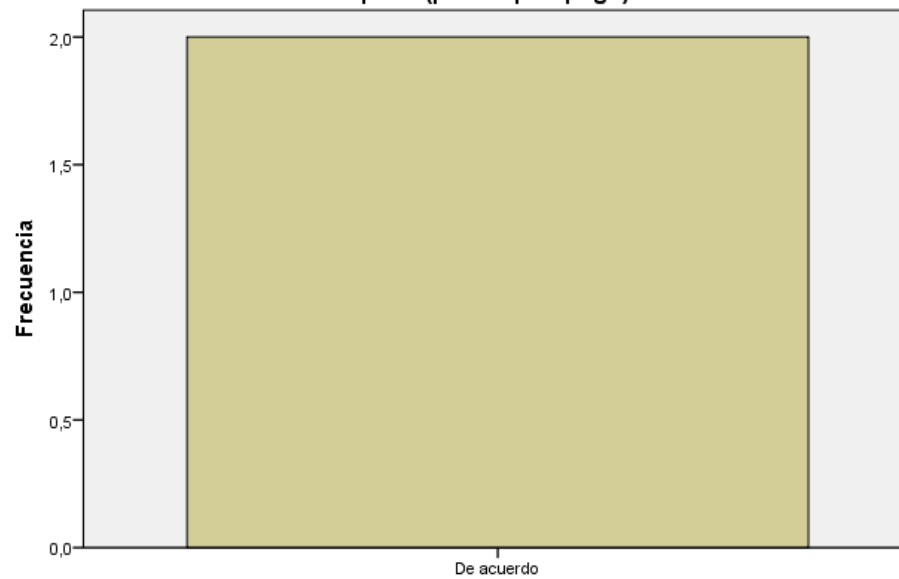
**13. La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño**

**14. Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes postpago)**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0



**14. Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes postpago)**

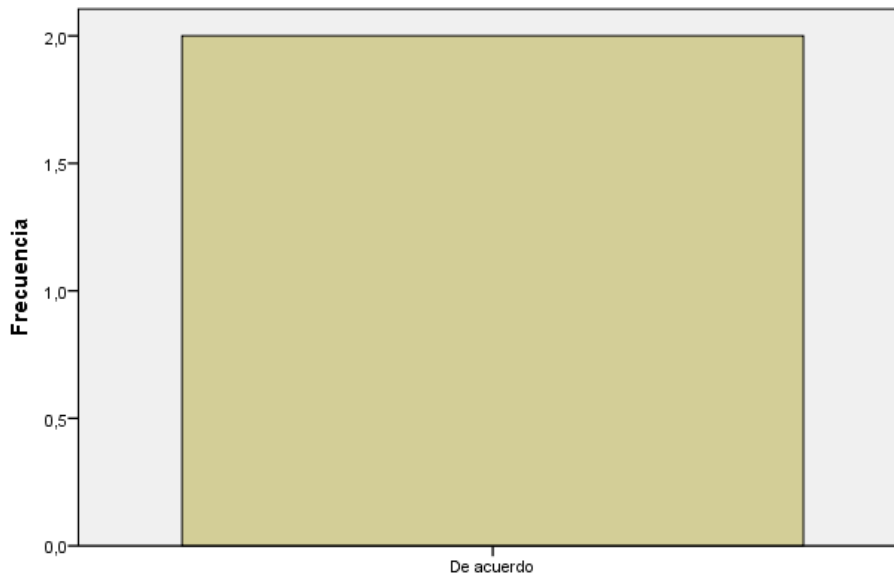


**14. Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes postpago)**

**15. La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**15. La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente**

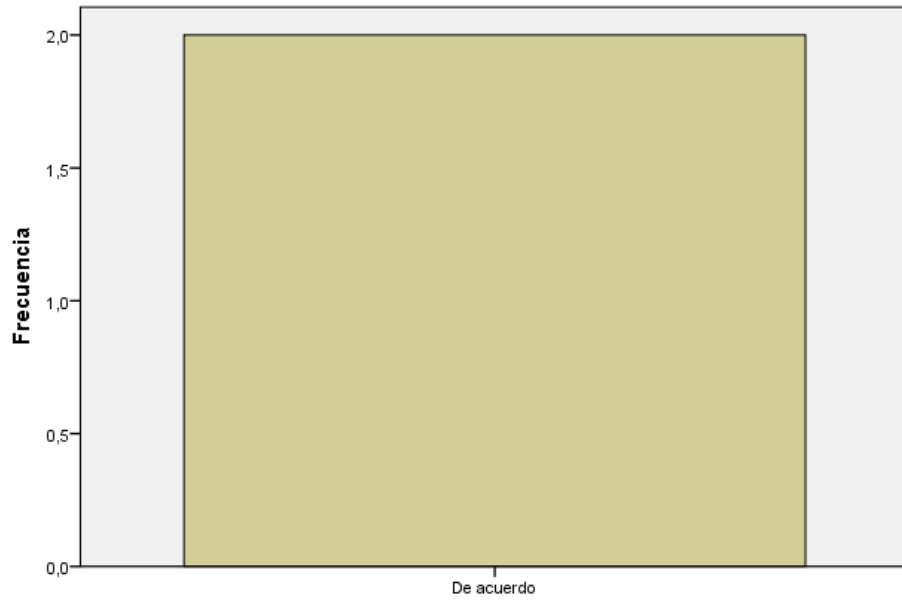


**15. La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente**

**16. La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**16. La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta**

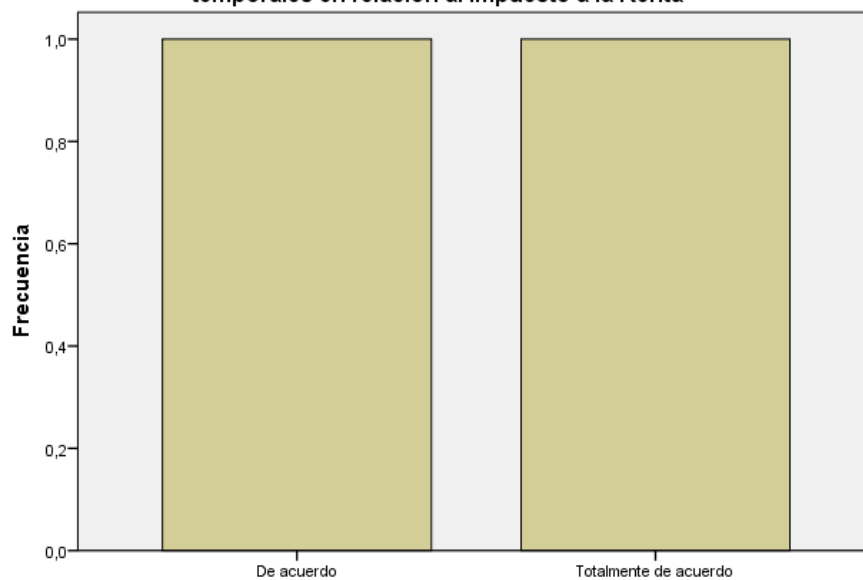


**16. La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta**

**17. Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	Totalmente de acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
	Total	2	100,0	100,0	

**17. Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta**



**17. Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta**

**18. Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	En desacuerdo	1	50,0	50,0	50,0
	De acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
Total		2	100,0	100,0	

**18. Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo**

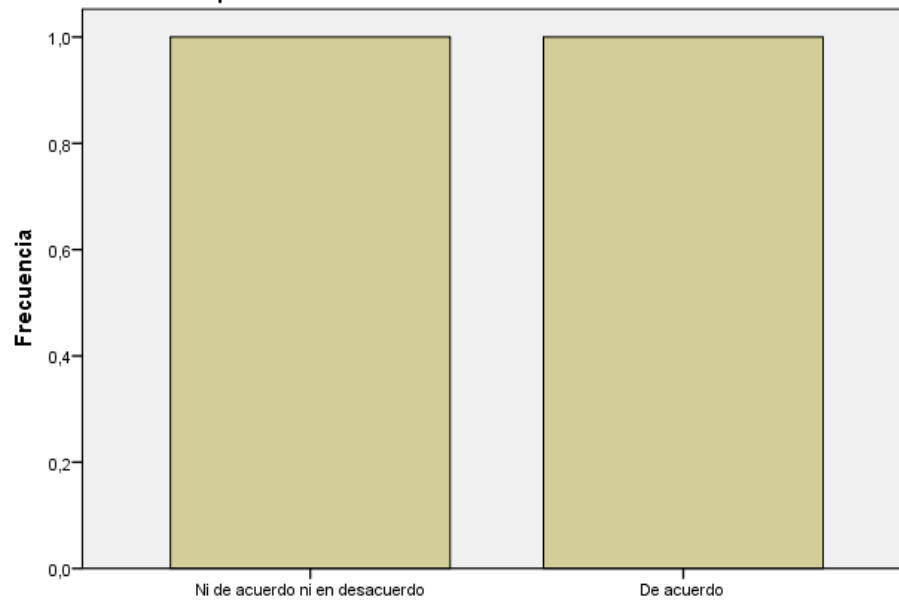


**18. Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo**

**19. Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	50,0	50,0	50,0
De acuerdo	1	50,0	50,0	100,0
Total	2	100,0	100,0	

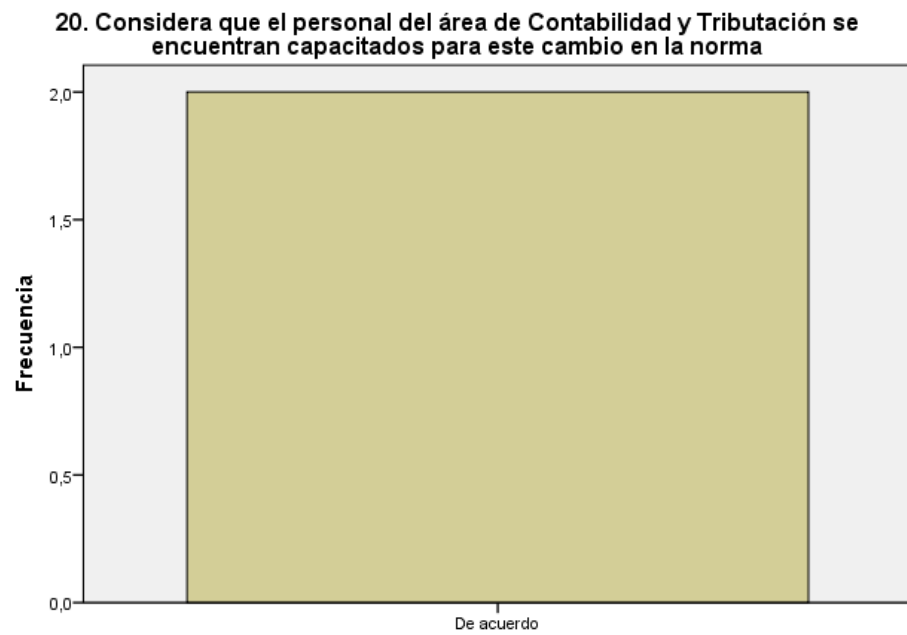
19. Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?



19. Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?

20. Considera que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentran capacitados para este cambio en la norma

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

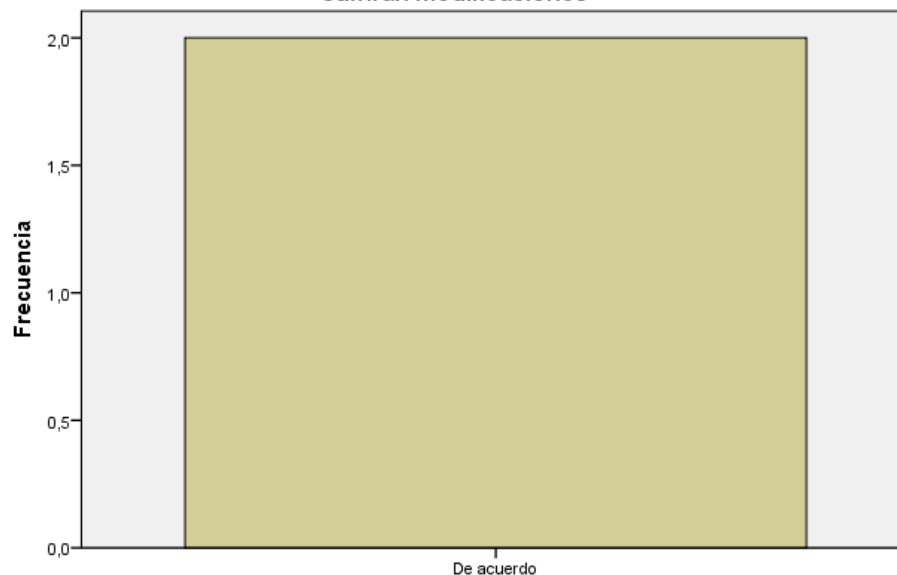


**20. Considera que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentran capacitados para este cambio en la norma**

**21. Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De acuerdo	2	100,0	100,0	100,0

**21. Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones**



**21. Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones**

## 4.2 Planteamiento del caso práctico

Durante el mes de febrero, la Compañía de telecomunicaciones “ABC” vendió 1,000 paquetes comerciales de telefonía móvil con tarifa plana control.

Cada paquete comercial consta de la entrega del equipo Galaxy J2 Prime por un precio de S/9.00 y un pago mensual por el servicio post pago de S/179.00 por 18 meses.

El cliente ha adquirido una servicio de garantía adicional por un importe de S/ 8.00 mensuales que será facturado en el recibo de la renta fija y durará el tiempo establecido en



el contrato. Esta garantía protege el equipo contra robo o hurto, daño accidental ya sea parcial o total y fallas post garantía de fabricante.



**abc**

**CHIP 159**  
Cuota inicial:  
desde  
**S/ 9**

**Samsung**  
**Galaxy J2 Prime**

Pago mensual:  
**S/ 179\***

\*Pago de equipo por 18 meses

Adicionalmente, se conoce que el precio individual del equipo es de S/399, el costo del mismo es de S/280, y el costo por el servicio es S/70.



**PREPAGO**

**SAMSUNG**  
**Galaxy J2 Prime**  
**S/399**

Para el desarrollo de este caso práctico no tomaremos en cuenta los siguientes puntos:

- Aplicación del Impuesto General a las Ventas
- Anulación o término anticipado del contrato
- La garantía no se llega a ejecutar

## 4.2.1 Según NIIF 15

### 4.2.1.1 Desarrollo del caso práctico

En el marco de la aplicación de la NIIF 15 – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, realizaremos la solución del caso práctico antes mencionado a través del modelo de los 5 pasos que establece la norma

#### 1. Primer paso : Identificación del contrato

Como primer paso, hemos identificado la existencia de un contrato por la adquisición de un paquete comercial (equipo y servicio post pago).

En el contrato escrito, ambas partes aprueban el mismo y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones. Además, la Empresa ABC, identifica los derechos de cada una de las partes y las condiciones de pago sobre el paquete comercial contratado. Asimismo, el presente contrato tiene sustancia económica y es probable que la empresa reciba la contraprestación a la que tiene derecho por los bienes y servicios mencionados. Dicho esto, el contrato cumple con las condiciones necesarias para aplicar la NIIF 15.

#### 2. Segundo paso: Identificar las obligaciones de desempeño en el contrato

Para este contrato de equipo y servicio post pago identificamos que el cliente puede beneficiarse de ambos conjuntamente o por separado y por otra parte, la Empresa ABC puede reconocer separadamente los compromisos asumidos en el contrato.

Las obligaciones de desempeño (OD) identificadas en el contrato son las siguientes:

OD 1	OD 2	OD 3	OD 4
Equipo Samsung J2 Prime	Servicio mensual post pago	Componente de financiación	Garantía adicional

Cabe indicar que en este contrato se ha considerado significativo incluir el componente de financiación por abarcar un periodo mayor a 12 meses, por lo que se considera como una obligación de desempeño. Del mismo modo, el cliente adquiere una garantía por separado a

un valor de S/ 8.00 mensuales, la cual le brinda un servicio adicional a la seguridad del equipo y de acuerdo al párrafo B29 de la NIIF 15 se reconoce como una obligación de desempeño.

### 3. Determinación del precio de la transacción

En este paso, la empresa ha identificado el importe total que espera recibir a cambio del bien y servicio que brindará a lo largo de los 18 meses.

	Valor	Total (18 meses)
Equipo	9	9
Tarifa mensual	179	3,222
Garantía	8	144
<b>Precio de la transacción total</b>		<b>3,375</b>

Es importante precisar que en el presente contrato no se han identificado algún tipo de contraprestación variable que pueda influir en la determinación del precio de la transacción.

### 4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

Hemos distribuido el precio de la transacción a cada obligación de desempeño proporcionalmente a los precios de venta independientes (PVI). En el caso del equipo y la garantía, el PVI es directamente observable, el precio del equipo se ha extraído de la lista de precios de celulares Prepago (venta al contado) y precio de la garantía se encuentra estipulado en el contrato. En cambio, el componente de financiación se ha calculado según lo establecido por la NIIF 9 – Instrumentos Financieros, mediante el método del costo amortizado. Por el lado del servicio, dado que no es un precio directamente observable, se ha utilizado el enfoque residual, el cual consiste en restar el precio total menos la suma de los precios de venta independientes observables, es decir, el precio total del contrato menos el precio del equipo, el precio de la garantía y los intereses. A continuación se mostrará la

asignación del precio de la transacción a cada una de las obligaciones de desempeño identificadas en el contrato.

Con el fin de calcular los intereses mensuales, se llevaron a cabo los siguientes pasos:

1. Como primer paso, se extrajo de la SBS – Superintendencia de Banca y Seguros, la Tasa de Interés Activa Promedio de Mercado Efectiva al 29.11.2017 en moneda nacional.

**Figura 4.** Tasa de interés activa promedio de mercado efectiva

Tasa de Interés Activa Promedio de Mercado Efectiva al 29/11/2017				
Moneda Nacional(TAMN)	16%	Anual	Factor Diario	0.00041
			*Factor Acumulado <sup>1</sup>	3,691.29614
Moneda Nacional(TAMN + 1)	17%	Anual	Factor Diario	0.00044
			*Factor Acumulado <sup>1</sup>	6,801.96800
Moneda Nacional(TAMN + 2)	18%	Anual	Factor Diario	0.00046
			*Factor Acumulado <sup>1</sup>	12,465.58628
Moneda Extranjera(TAMEX)	6.72%	Anual	Factor Diario	0.00018
			*Factor Acumulado <sup>1</sup>	19.99086

Fuente: Superintendencia de Banca y Seguros

2. Como segundo paso, convertimos la tasa efectiva anual (TEA) a tasa efectiva mensual (TEM) de acuerdo a la siguiente fórmula:

**Cálculo Tasa de Interés**

$$TEM = (1 + TEA)^{(1/12)} - 1$$

$$TEA^* = 16\%$$

$$TEM = ((1+16\%)^{(1/12)}-1)$$

$$TEM = 1.24\%$$

3. Como tercer paso, se calcula la cuota, la amortización e interés bajo el método francés, como se muestra a continuación:

Componente de Financiación		
Datos	Tasa Interés	Importe
Precio Individual del equipo		399 [A]
Pago del cliente por el equipo		9 [B]
Saldo financiado		390 [A] - [B]
Cuota Mensual (18 meses)	1.24%	

Cálculo de Cuota

$$\text{Cuota} = K \times \left( \frac{(1+i)^n \times i}{(1+i)^n - 1} \right)$$

Donde:

K = Monto del Préstamo

i = Tasa de Interés

n = Plazo

K = 390

Cuota =  $9 * (((1+1.24\%)^{18} * 1.24\%) / ((1+1.24\%)^{18} - 1))$

Método Francés				
Mes	Cuota	Amortización	Interés	Saldo
0	-	-	-	390
1	24	19	5	371
2	24	20	5	351
3	24	20	4	331
4	24	20	4	311
5	24	20	4	290
6	24	21	4	270
7	24	21	3	249
8	24	21	3	227
9	24	21	3	206
10	24	22	3	184
11	24	22	2	162
12	24	22	2	140
13	24	23	2	117
14	24	23	1	94
15	24	23	1	71
16	24	23	1	48
17	24	24	1	24
18	24	24	0	0
<b>Total</b>	<b>438</b>	<b>390</b>	<b>48</b>	

Año 2018

40

Año 2019

8

Después de asignar el precio de transacción a cada obligación de desempeño, se muestran los importes finales distribuidos proporcionalmente.

Obligaciones de desempeño	Precio de Venta Pubico	%	Contrato	Asignación Precio Transacción
Equipo	399	11%	9	358
Servicio	3,222	86%	3,222	2,841
Garantía	144	4%	144	129
Componente Financiero				48
<b>Total</b>	<b>3,765</b>	<b>100%</b>	<b>3,375</b>	<b>3,375</b>

## 5. Reconocimiento de los ingresos

Para este contrato, los ingresos se reconocerán en un momento específico y a lo largo del tiempo, dado que se transfiere el control al cliente por el equipo en el momento de la firma del contrato y el servicio se irá reconociendo a medida que el cliente reciba y consuma los beneficios, de acuerdo al párrafo 31 y 35 de la NIIF 15. A continuación se mostrará el registro de los asientos contables relacionados al contrato, teniendo en cuenta que estos corresponden a un solo contrato; no obstante, en el siguiente punto se mostrará el efecto en resultados por los 1,000 contratos del mes de febrero.

A la firma del contrato, se contabilizará la venta del equipo, por el que el cliente ha desembolsado 9 soles; sin embargo el verdadero ingreso reconocido es de 358 soles, por lo que la diferencia se localiza en una cuenta por cobrar, la cual irá devengando a medida que vaya cancelando las rentas fijas. Asimismo, se registra el asiento por el costo del equipo.

Cuenta Contable	Asientos Contables	Debe	Haber
<b>-1-</b>			
10	Efectivo y equivalente de efectivo	9	
12	Cuentas por Cobrar Comerciales	349	
70	Ingresos Ordinarios		358
<i>x/x Por el registro de la venta del equipo</i>			
<b>-2-</b>			
69	Costo de Venta	280	
20	Mercadería		280
<i>x/x Por el registro del costo de venta del equipo</i>			

Luego, mes a mes se irá registrando el pago que el cliente realiza por el importe de 187 soles, el cual es distribuido entre los ingresos que se van devengando por el servicio de la garantía, los intereses financieros, el servicio del plan y también va reduciendo la cuenta por cobrar explicada en el párrafo anterior. Del mismo modo, se registra el asiento por el costo de venta asociado.

-3-			
10	Efectivo y equivalente de efectivo	187	
12	Cuentas por Cobrar Comerciales		17
70	Ingresos Ordinarios (Servicio Plan)		158
70	Ingresos Ordinarios (Garantía)		7
77	Ingreso Financiero		5
<i>x/x Por el registro del servicio del Mes 1</i>			
<b>Nota</b>	Por los siguientes 17 meses se registrará el mismo asiento contable variando los intereses de acuerdo al cuadro		
-4-			
69	Costo de Venta	70	
21	Existencias de servicios terminados		70
<i>x/x Por el registro del costo del servicio del Mes 1</i>			
<b>Nota</b>	Por los siguientes 17 meses se registrará el mismo asiento contable		

#### 4.2.1.2 Elaboración de Estado de Resultados

Con el objeto de mostrar la utilidad mes a mes, se ha realizado un cuadro a detalle de los ingresos y costos que compondrían el Estado de Resultados por los 18 meses que duran los 1,000 contratos que se firmaron en febrero del 2018.

Tratamiento NIIF 15									
Mes	Pagos	Ingreso por venta de equipo	Costo del equipo	Ingreso por servicio	Costo del servicio	Ingreso por garantía	Costo de la garantía	Ingreso Financiero	Resultado
0	9,000	357,669	280,000	-	-	-	-	-	77,669
1	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	4,854	99,832
2	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	4,611	99,590
3	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	4,366	99,344
4	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	4,118	99,096
5	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	3,866	98,845
6	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	3,612	98,590
7	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	3,354	98,332
8	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	3,093	98,071
9	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	2,829	97,807
10	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	2,562	97,540
11	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	2,291	97,269
12	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	2,017	96,995
13	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	1,739	96,717
14	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	1,458	96,436
15	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	1,174	96,152
16	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	886	95,864
17	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	594	95,572
18	187,000	-	-	157,807	70,000	7,171	-	299	95,277
<b>Totales</b>	<b>3,375,000</b>	<b>357,669</b>	<b>280,000</b>	<b>2,840,523</b>	<b>1,260,000</b>	<b>129,084</b>	<b>-</b>	<b>47,724</b>	<b>1,835,000</b>
									<b>Año 2018</b>
									<b>1,161,986</b>
									<b>Año 2019</b>
									<b>673,014</b>

Por consiguiente, la Utilidad Antes de Impuestos (UAI) para el 2018 bajo NIIF 15, será de S/ 1, 161,986 y para el 2019, S/ 673,014.

<b>Estado de Resultados</b>		
	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Ventas	2,172,429	1,154,847
Costo de ventas	(1,050,000)	(490,000)
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>
Gastos de Ventas	-	-
Gastos Administrativos	-	-
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>
Ingresos Financieros	39,557	8,167
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	<b>1,161,986</b>	<b>673,014</b>

## 4.2.2 Según

## NIC 18

### 4.2.2.1 Desarrollo de caso práctico

De acuerdo a los párrafos 14 y 20 de la NIC 18, el reconocimiento de ingresos se realiza cuando se transfiere los riesgos y beneficios al cliente por la venta del bien, debido a esto se registra los S/ 9 correspondientes a la entrega del equipo en la firma del contrato, y por el servicio de renta fija y la garantía mensual, los ingresos se reconocen de acuerdo al grado de realización, es decir se registra S/ 179 y S/ 8 respectivamente de forma mensual.

<b>Tratamiento con NIC 18</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Total</b>
Equipo	9	-	9
Servicio	1,969	1,253	3,222
Garantía	88	56	144
<b>Total</b>	<b>2,066</b>	<b>1,309</b>	<b>3,375</b>



Cuenta Contable	Asientos Contables	Debe	Haber
-1-			
10	Efectivo y equivalente de efectivo	9	
70	Ingresos Ordinarios		9
<i>x/x Por el registro de la venta del equipo</i>			
-2-			
63	Gastos de Ventas	280	
20	Mercadería		280
<i>x/x Por el registro del costo de venta del equipo</i>			
-3-			
10	Efectivo y equivalente de efectivo	187	
70	Ingresos Ordinarios (Servicio Plan)		179
70	Ingresos Ordinarios (Garantía)		8
<i>x/x Por el registro del servicio del Mes 1</i>			
<b>Nota</b>	Por los siguientes 17 meses se registrará el mismo asiento contable		
-4-			
69	Costo de Venta	70	
21	Existencias de servicios terminados		70
<i>x/x Por el registro del costo del servicio del Mes 1</i>			
<b>Nota</b>	Por los siguientes 17 meses se registrará el mismo asiento contable		

#### 4.2.2.2 Elaboración de Estado de Resultados

Con el objeto de mostrar la utilidad mes a mes, se ha realizado un cuadro a detalle de los ingresos y costos que compondrían el Estado de Resultados por los 18 meses que duran los 1,000 contratos que se firmaron en febrero del 2018.

Tratamiento NIC 18								
Mes	Pagos	Ingreso por venta de equipo	Ingreso por servicio	Costo del Servicio	Ingreso por garantía	Gasto de Ventas	Resultado	
0	9,000	9,000	-	-	-	280,000	-271,000	
1	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
2	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
3	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
4	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
5	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
6	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
7	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
8	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
9	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
10	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	Año 2018
11	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	1,016,000
12	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
13	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
14	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
15	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
16	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	
17	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	Año 2019
18	187,000	-	179,000	70,000	8,000	-	117,000	819,000
<b>Total</b>	<b>3,375,000</b>	<b>9,000</b>	<b>3,222,000</b>	<b>1,260,000</b>	<b>144,000</b>	<b>280,000</b>	<b>1,835,000</b>	

Por consiguiente, la Utilidad Antes de Impuestos (UAI) para el 2018 bajo NIC 18, será de S/ 1, 016,000 y para el 2019, S/ 819,000.

#### Estado de Resultados

	2018	2019
Ventas	2,066,000	1,309,000
Costo de ventas	(770,000)	(490,000)
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1,296,000</b>	<b>819,000</b>
Gastos de Ventas	(280,000)	-
Gastos Administrativos	-	-
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>1,016,000</b>	<b>819,000</b>
Gastos Financieros	-	-
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	<b>1,016,000</b>	<b>819,000</b>

### 4.3 Determinación del Impuesto a la Renta

De acuerdo a lo expuesto en el marco teórico, sabemos que aún no se cuenta con una posición exacta de la Administración Tributaria respecto a la aplicación de la NIIF 15, por lo que se ha desarrollado dos posibles escenarios en el ámbito tributario para el 2018.

Partiendo de una contabilidad bajo NIIF 15 (obligatoria a partir del 2018), la empresa ABC realiza una comparación entre estos dos escenarios; aplicando NIC 18 para el reconocimiento de ingresos tributarios o manteniendo la base contable (NIIF 15) sin realizar ningún ajuste.

En el caso que se siga manteniendo una posición tributaria bajo NIC 18, se ha identificado los siguientes importes que deberán ser ajustados en la determinación de la renta.

Obligaciones de desempeño	NIC 18	NIIF 15	Diferencia	NIC 18	NIIF 15	Diferencia
	2018	2018		2019	2019	
Equipo	9,000	357,669	-348,669	-	-	-
Servicio	1,969,000	1,735,875	233,125	1,253,000	1,104,648	148,352
Garantía	88,000	78,884	9,116	56,000	50,199	5,801
Componente Financiero	-	39,557	-39,557	-	8,167	-8,167
<b>Total</b>	<b>2,066,000</b>	<b>2,211,986</b>	<b>-145,986</b>	<b>1,309,000</b>	<b>1,163,014</b>	<b>145,986</b>

En consecuencia, se muestran los ajustes aplicados a la determinación de la renta:

**AJUSTANDO POSICIÓN A NIC 18**

<u>Estado de Resultados</u>			
	2018	2019	
Ventas	2,172,429	1,154,847	
Costo de ventas	(1,050,000)	(490,000)	
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>	
Gastos de Ventas	0	-	
Gastos Administrativos	-	-	
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>	
Ingresos Financieros	39,557	8,167	
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	<b>1,161,986</b>	<b>673,014</b>	
<b><u>Determinación del Impuesto a la Renta</u></b>			
	2018	2019	
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	1,161,986	673,014	
<b>Adiciones</b>			
Ajuste por prestación de servicio	233,125	148,352	
Ajuste por servicio de garantía	9,116	5,801	
<b>Total Adiciones</b>	<b>242,240</b>	<b>154,153</b>	
<b>Deducciones</b>			
Ajuste por venta de equipo	(348,669)	-	
Ajuste por prestación de servicio	-	-	
Ajuste componente financiero	(39,557)	(8,167)	
<b>Total Deducciones</b>	<b>(388,226)</b>	<b>(8,167)</b>	
<b>Base Imponible</b>	1,016,000	819,000	
Impuesto a la Renta (29.5%)	(299,720)	(241,605)	<b>Total</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>716,280</b>	<b>577,395</b>	<b>1,293,675</b>

**MANTENIENDO POSICIÓN CON NIIF 15**

<u>Estado de Resultados</u>			
	2018	2019	
Ventas	2,172,429	1,154,847	
Costo de ventas	(1,050,000)	(490,000)	
<b>Utilidad Bruta</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>	
Gastos de Ventas	0	-	
Gastos Administrativos	-	-	
<b>Utilidad Operativa</b>	<b>1,122,429</b>	<b>664,847</b>	
Ingresos Financieros	39,557	8,167	
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	<b>1,161,986</b>	<b>673,014</b>	
	2018	2019	
<b>Utilidad Antes de Impuestos</b>	1,161,986	673,014	
<b>Adiciones</b>			
<b>Deducciones</b>			
<b>Base Imponible</b>	1,161,986	673,014	
Impuesto a la Renta (29.5%)	(342,786)	(198,539)	<b>Total</b>
<b>Utilidad Neta</b>	<b>819,200</b>	<b>474,475</b>	<b>1,293,675</b>

## Capítulo V. Análisis de resultados

### 5.1 Análisis del estudio cualitativo

Luego de recolectar los datos a través de las entrevistas a profundidad, pudimos obtener diferentes opiniones de expertos de firmas auditoras y especialistas que laboran en empresas del sector sobre los impactos contables y tributarios de la NIIF 15. En las siguientes líneas, se procederá a analizar cada una de las preguntas.

#### **¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?**

Nuestros entrevistados coincidieron en que la emisión de la NIIF 15 busca aclarar algunos vacíos que existen en la NIC 18 y la NIC 11, es decir, busca estandarizar y unificar a través de su metodología de 5 pasos el reconocimiento de los ingresos, independientemente de que servicio se va a prestar o que producto se va a vender. Asimismo, es un cambio importante para toda la compañía, ya que no solo involucra al área contable – financiero, sino también a áreas como impuestos, comercial, operaciones, sistemas, etc. El sector de Telecomunicaciones se verá afectado en gran medida, pues su modo de trabajo, la forma de venta que tienen, la metodología de venta que aplican y la combinación de servicios con bienes (equipos post pago) hacen que el impacto sea grande sobre la aplicación de la NIIF 15.

#### **¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?**

Se pudo extraer diferentes opiniones respecto a cuales serían los cambios más significativos. Entre ellos: identificar la oportunidad en el que se reconocerán los ingresos, si se da en un momento específico o a lo largo del tiempo, pues podría existir un efecto del valor del dinero en el tiempo cuando las cobranzas y servicios se extiendan a más de un año. Además, se debe ser cuidadoso al identificar las obligaciones de desempeño en cada contrato, ya que en el sector de Telecomunicaciones existen constantes ofertas, descuentos, bonos, minutos gratis, etc., las cuales califican según NIIF 15, como contraprestaciones variables. Otro cambio significativo, está relacionado al cuarto paso, donde se distribuye el precio de la transacción entre todas las obligaciones de desempeño, y se debe evaluar como si se vendieran por separado utilizando los métodos estipulados en la norma.

### **¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?**

Algunas de las dificultades y retos identificados son los siguientes:

- Concientizar y capacitar a las áreas involucradas sobre la aplicación de NIIF 15, y lograr que participen activamente en el proceso de transición.
- Identificar todos los contratos que existen, leyendo detenidamente las cláusulas y condiciones de cada uno de ellos e ir segmentándolos por tipo de servicio.
- Cambios de los sistemas, modificaciones en los procesos de venta y procesos internos en general.
- Reestructurar los EEFF correspondientes al ejercicio 2017 para que pueda ser comparable con el ejercicio 2018 de acuerdo a NIIF 15.

### **¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de las empresas de Telecomunicaciones?**

Para nuestros entrevistados, el impacto en los Estados Financieros será significativo por la forma cómo se reconocen los ingresos. En otras palabras, habrá una diferencia en el momento del registro, en la mayoría de los casos, se va a anticipar el ingreso. Además, se tendrá un financiamiento implícito, ya que una parte del precio del equipo, en caso de equipos post pago, estará siendo financiada al cliente, por lo que se deberá reconocer intereses.

**Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?**

En cuanto a los contratos post pago, se debe analizar cómo se venderían por separado estas obligaciones de desempeño y en función a eso, asignarle una cuota proporcional al contrato. La metodología a aplicar sería la del precio identificable, pues a pesar de que ofrecen el equipo a un menor precio, existe un valor real o de mercado.

**¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en las empresas de Telecomunicaciones?**

Los entrevistados manifiestan que por seguridad jurídica, no debemos dejar de lado todo el desarrollo jurisprudencial que hubo en años pasados respecto a en qué momento se reconoce el ingreso y el concepto del devengado. La jurisprudencia recoge mucho la norma contable para cubrir algunos vacíos que tiene la Ley; sin embargo, lo cierto es que la norma contable no es una fuente de derecho, pues así lo menciona la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. Entonces cualquier cambio de una norma contable no debería tener impacto tributario y debemos mantener los mismos criterios que hemos utilizado hasta ahora, salvo que haya un cambio normativo en la Ley, que incorpore los conceptos de la NIIF 15 o que existiera nueva jurisprudencia que adopte estos criterios.

**En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?**

Los entrevistados concuerdan que las entidades tributarias mantendrán su interés de recaudar fondos, de manera que cualquier pronunciamiento sería en beneficio del mismo, y no tanto para el contribuyente. Así que, mientras no haya ningún cambio en la norma o en nueva jurisprudencia, tenemos que recoger todo lo que nuestra jurisprudencia ha manifestado en el pasado. Asimismo, las entidades tributarias suelen demorarse en manifestar su opinión respecto a los cambios contables, tal como ocurre con la NIIF 15.

## **5.2 Análisis del estudio cuantitativo**

De acuerdo a los resultados obtenidos de las encuestas, se han analizado las preguntas en base a 4 bloques; Objetivo y Alcance, Reconocimiento, Presentación y Revelación, y Otros, los cuales se explicarán detenidamente en los siguientes párrafos.

En cuanto a Objetivo y Alcance, el 100% de los encuestados están de acuerdo que el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias reflejará un importe fidedigno por la transferencia de bienes y servicios. Además, afirman que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones se encuentran dentro del alcance de la NIIF 15. Estos resultados evidencian que las empresas muestran afinidad con el objetivo y el alcance propuesto y que podrán aplicar la norma para mostrar de forma transparente sus operaciones.

Con relación a los contratos con sus clientes, el 100% afirma que no se ha presentado tanta dificultad al identificar cada uno de ellos. Por otro lado, el 50% de los encuestados no se encuentran de acuerdo ni en desacuerdo sobre si los contratos cumplen todos los criterios



establecidos por la NIIF 15, mientras que el otro 50% sí se encuentra totalmente de acuerdo. En cambio, el 100% de los encuestados manifiesta que no presenta problemas relacionados a las condiciones de pago fijadas con sus clientes en el contrato. Esto quiere decir que algunos contratos no cumplen con los criterios establecidos por la NIIF 15, por lo que se deberá realizar modificaciones en las condiciones o cláusulas el mismo.

Respecto a la identificación de las obligaciones de desempeño, el 100% de los encuestados tienen claro cómo distinguir cuando se trata de una sola obligación de desempeño o de varias obligaciones separadas en un mismo contrato. Sin embargo, el 50% indica que si no se identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer apropiadamente el ingreso correspondiente, pero desde otro punto de vista, el otro 50% está en desacuerdo con la premisa planteada, debido a que siempre habrá una manera de reconocer el ingreso.

El 100% de nuestra muestra indica que pueden identificar el método para estimar la contraprestación variable, así como la probabilidad de que se cobre. Además, el 50% menciona que la contraprestación variable afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos en empresas que manejan gran volumen de contratos post pago, desde otra perspectiva, en el caso de empresa relativamente nuevas en el mercado, la contraprestación variable no tendrá un impacto significativo. También afirman que en los contratos post pago existe un componente de financiación implícito, el cual deberán reconocer como una obligación de desempeño más.

Los encuestados consideran que las empresas cuentan con la información necesaria para identificar los precios de venta independiente y que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño, tal como lo indica el párrafo 73 y 74 de la NIIF 15.

El 100% de los encuestados, puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente, en relación a este último concuerdan que se reconocerá el ingreso conforme se cumplan con las obligaciones de desempeño.

Referente al Impuesto a la Renta, el 100% de la muestra tomará en cuenta la NIIF15 para la determinación del mismo. Sin embargo, afirman que se originarán partidas temporales en relación al cálculo del Impuesto a la Renta, lo que no resulta congruente con el enunciado anterior, ya que las partidas temporales se originarán en caso se siga aplicando la NIC 18 como base tributaria.

En cuanto a la Presentación y Revelación, el 50% está de acuerdo con que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo, esto debido a que esta parte de la muestra aún no ha realizado la investigación necesaria para evaluar el impacto referente a la norma. Por el contrario, el otro 50% confirman que no presentarán dificultad, dado que han realizado una evaluación previa y han podido estimar el efecto para este año. Es por ello que el mismo 50% está de acuerdo con ir revelando estas estimaciones en las notas a los EEFF.

Por último, el 100% de los encuestados manifiestan estar de acuerdo con que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentra capacitados para el cambio de la normativa, puesto que han ido asistiendo a charlas y conferencias sobre la aplicación de la NIIF 15. Asimismo consideran que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirá modificaciones, por no tener aún una posición definida.

## Capítulo VI. Conclusiones y recomendaciones

### 6.1 Conclusiones

En base a las hipótesis planteadas y los resultados obtenidos a partir de los instrumentos de recolección de datos aplicados, presentamos las siguientes conclusiones relacionadas al tema de investigación:

La aplicación de la NIIF 15, traerá consigo lineamientos específicos para la presentación y transparencia de los Estados Financieros en cuanto al reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias y generará un gran impacto contable y financiero en el sector de Telecomunicaciones que involucrará una serie de cambios en diferentes áreas de las empresas de este rubro como el área comercial, sistemas, impuestos, etc. En el caso de los contratos de equipos post pago, existirá una variación en el momento del reconocimiento de los ingresos, ya que los bienes vendidos usualmente eran subsidiados y contabilizados como gasto de ventas por las empresas en el sector mencionado. En cambio, a partir de la aplicación de la NIIF 15, obligatoriamente se deberá asignar un precio de transacción a cada una de las obligaciones de desempeño, como son la venta del equipo, la prestación del servicio mensual por la línea, entre otros que puedan establecerse en el contrato. Con ello, el registro del ingreso por la venta del equipo, se verá incrementado, puesto que ya no se contabilizará el valor subsidiado o desembolsado por el cliente, sino un valor calculado de manera proporcional al precio de venta independiente, el cual será mayor a lo que se registraba por ser un importe muy similar al precio que se vendería el equipo de manera independiente sin ningún tipo de descuentos o rebajas. Esto traerá como resultado que en el momento 1, momento en el que se reconoce la venta del bien, es decir, la venta del equipo,

no se obtenga una pérdida bruta, como normalmente ocurre con la aplicación de la NIC 18, sino una utilidad mes a mes.

En adición a lo anterior, la NIIF 15 hace un mayor énfasis en criterios como el componente financiero y la contraprestación variable. El primero puede notarse claramente en los contratos de equipos post pago que abarcan más de un año, tal como se muestra en el caso planteado, donde las empresas venden los equipos a un valor mínimo respecto de su valor real, esta diferencia entre los dos valores es cobrada por las empresas como parte de la renta fija a lo largo del contrato, es por ello que se le asigna un interés implícito como resultado de la financiación del equipo, que debe tomarse en cuenta al momento de identificar las obligaciones de desempeño, ya que esta tendría que considerarse como una obligación más. Y el segundo criterio, involucra descuentos, devoluciones, reembolsos y elementos similares, los cuales se deberán analizar al inicio de cada contrato. Además, para calcular los descuentos, devoluciones, etc., las compañías deberán realizar estimaciones de acuerdo a las probabilidades que tengan establecidas en base a la información histórica registrada.

Otro punto a considerar sobre el impacto contable, son los tipo de garantías que las empresas ofrecen a sus clientes. En el sector investigado, pueden existir garantías que califiquen como obligaciones de desempeño, cuando brindan un servicio adicional al de la seguridad de que el equipo cumpla con las condiciones normales de funcionamiento y que además, se tenga que desembolsar un importe acordado, o por el contrario están las garantías convencionales en la que la entidad asume o se responsabiliza por daños que puedan surgir sin recibir un pago adicional por parte del cliente, serán consideradas como gasto según la NIC 37 - Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Por el lado de tributario, el impacto en las empresas de telecomunicaciones será de gran envergadura puesto que existe una gran incertidumbre en cuanto a qué posición tomar para el cálculo del Impuesto a la Renta, si continuar aplicando NIC 18 o adoptar la NIIF 15. La Ley del Impuesto a la Renta estipula que para el reconocimiento de ingresos se debe tener en cuenta el momento de devengo; sin embargo, no profundiza más la definición de este último concepto. En línea con lo anterior, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario indica cuales son las fuentes de derecho tributario, y la Norma IX establece que en lo no previsto por el código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Sin embargo, dado que las normas contables no se encuentran incluidas dentro de la Norma III, no pueden ser consideradas como fuente de derecho, por lo que cuando la Ley haga referencia a directrices contables, como es el concepto de devengado, sólo servirán para dar contenido e interpretar de mejor manera la norma. En este sentido, las empresas de telecomunicaciones tendrán que seguir remitiéndose a lo que la jurisprudencia ha manifestado hasta el momento, las cuales si son consideradas como fuente de derecho, en las que se recoge lo establecido por la NIC 18 en cuanto a reconocimiento de ingresos. Esto originará diferencias temporales en la determinación del Impuesto a la Renta, ya que en el caso de los contratos post pago, contablemente habrá un mayor ingreso en el primer año que en los años posteriores al contrato; en cambio, tributariamente por el reconocimiento de ingresos según NIC 18, el ingreso será menor en el primero año y mayor en los siguientes, respecto a lo registrado en los EEFF, lo cual tendrá que ser mostrado en las adiciones y deducciones del cálculo.

Otro impacto tributario está relacionado con la determinación de los pagos a cuenta, sabemos que este cálculo se determina sobre todos los ingresos gravables multiplicado por un factor. Como se mencionó en el párrafo anterior, las empresas de telecomunicaciones deberán seguir remitiéndose a la NIC 18 para sus cálculos tributarios, porque es lo establecido por la jurisprudencia peruana hasta el momento, tanto para el cálculo de los pagos a cuenta como para la determinación del Impuesto a la Renta anual. Entonces, cuando se tenga que determinar los ingresos gravables, existirá una diferencia entre lo registrado contablemente y lo que se tenga que considerar para dicho cálculo, ya que de acuerdo a la NIIF 15 el ingreso será mayor que si se contabilizará con NIC 18.

Por último, sería deseable que la Administración Tributaria se pronuncie y establezca con mayor claridad la interrelación entre las NIIF y la determinación del Impuesto a la Renta, asimismo, ofrecer a las compañías de telecomunicaciones una definición más exacta del concepto del devengado a fin de despejar dudas y errores interpretativos. No obstante, no significa que la legislación y la jurisprudencia actual no nos proporcionen suficientes herramientas que nos permitan establecer el grado de conexión entre uno y otro sistema normativo.

## 6.2 Recomendaciones

De acuerdo con lo concluido en la investigación realizada, presentamos algunas recomendaciones para las empresas del sector de telecomunicaciones que aplicarán NIIF 15 de manera obligatoria a partir del siguiente ejercicio:

En primer lugar, se recomienda que las empresas realicen un inventario de todos los contratos que manejen con sus clientes, es decir, segmentarlos por cada tipo de servicio que ofrezcan. Esto con la finalidad de poder tener claro cuáles son las obligaciones de desempeño involucradas en cada contrato y así poder desarrollar de manera adecuada los 5 pasos para el reconocimiento de ingresos, pues está será la base de los lineamientos contables y financieros de la NIIF 15.

Asimismo, se propone que se coordinen reuniones con las diferentes áreas de las empresas tales como administración, impuestos, comercial, operaciones, sistemas, etc. con el fin de concientizarlos y explicarles sobre la importancia de la NIIF 15 y los impactos que ocasionará en toda la compañía, de esta forma se podrá lograr involucrar a cada uno de los colaboradores en el proceso de implementación de la nueva norma.

Adicionalmente, en cuanto a la parte tributaria, la cual aún no está definida por las entidades correspondientes, se debe establecer una posición de acuerdo a las normas establecidas. Por ello, se recomienda que las empresas de Telecomunicaciones continúen bajo los lineamientos establecidos en la NIC 18 para efectos impositivos, pues de acuerdo al análisis realizado en el presente trabajo de investigación es la posición más conservadora y la que cuenta con mayor respaldo en cuanto a base legal.

Además, debido a la magnitud de los contratos post pago que manejan las empresas de telecomunicaciones, se sugiere que las compañías incluyan en sus sistemas contables-

tributarios, un programa que facilite la identificación de los ajustes y diferencias que originará el cambio de NIC 18 a NIIF 15 con la finalidad de poder llegar de la base contable a la base tributaria y así calcular de manera correcta el Impuesto a la Renta. Esto quiere decir que cada vez que se realice una nueva venta o transacción, por un lado, este programa deberá identificar las obligaciones de desempeño involucradas e ir registrando de acuerdo con los lineamientos establecidos por la NIIF 15 y por otro lado, registrar como solían hacerlo bajo NIC 18, estableciendo dos formas de registro para cada transacción, pues sabemos que de manera manual sería imposible poder calcular las infinitas transacciones que realizan las empresas de Telecomunicaciones día a día.

Finalmente, se sugiere tomar en cuenta la facturación como una guía para los posibles ajustes, pues pueden estar aproximados a lo que se registra bajo NIC 18, ya que en estos contratos de servicio post pago se reconoce como ingreso lo que va facturándose a medida que las empresas prestan el servicio.



## Apéndices

### Apéndice A

#### MATRIZ DE CONSISTENCIA

Implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLE	METODOLOGÍA
<p><b>Problema principal</b></p> <p>¿Cuáles serían las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la</p>	<p><b>Objetivo general</b></p> <p>Analizar las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF</p>	<p><b>Hipótesis general</b></p> <p>Las implicancias contables y tributarias en los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil influirán</p>	<p><b>X = Aplicación de la NIIF 15</b></p> <p><i>Indicadores</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tipos de contratos</li> <li>• Proceso de reconocimiento de ingresos</li> </ul>	<p><b>1. Tipo y diseño de la investigación</b></p> <p>El tipo de investigación tendrá un enfoque mixto, ya que se recolectarán y analizarán datos cuantitativos y</p>

<p>aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú?</p> <p><b>Problemas secundarios</b></p> <p>a. ¿Qué diferencias se originarán en la contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15?</p> <p>b. ¿Qué implicancias tributarias existirán a partir de la aplicación de la NIIF 15 en comparación con la</p>	<p>15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú.</p> <p><b>Objetivos específicos</b></p> <p>a. Identificar las diferencias que se originarán en la contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15.</p> <p>b. Explicar las implicancias tributarias que existirán a partir de la aplicación de la NIIF 15 en comparación con la contabilización actual mediante NIC 18.</p>	<p>positivamente a partir de la aplicación de la NIIF 15 para el sector de telecomunicaciones en el Perú.</p> <p><b>Hipótesis específicas</b></p> <p>a. La contabilización de los ingresos por los contratos de paquetes comerciales de telefonía móvil a partir de la aplicación de la NIIF 15 influirán en las empresas del sector de telecomunicaciones.</p> <p>b. Las implicancias tributarias que existirán a partir de la aplicación de</p>	<p><b>Y = Implicancias contables y tributarias</b></p> <p>Y<sub>1</sub>= Implicancias contables</p> <p><b>Indicadores</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ingresos ordinarios</li> </ul> <p>Y<sub>2</sub> = Implicancias tributarias</p> <p><b>Indicadores</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Base imponible para la determinación de la renta</li> </ul>	<p>cualitativos. Por el lado cualitativo, se tomarán en cuenta opiniones de expertos del sector, y por el lado cuantitativo, se utilizarán técnicas de recolección, procesamiento y de medición de datos. El diseño de investigación es no experimental, debido que las variables no van a ser manipuladas y el nivel de investigación será transeccional exploratorio - descriptivo, debido a que se trata de un estudio poco investigado, el cual se realizará un momento dado, y pretende describir las variables y analizar su incidencia e interrelación.</p>
---	--	---	--	--

<p>contabilización actual mediante NIC 18?</p> <p>c. ¿Qué posición tributaria deberían adoptar los contribuyentes del sector telecomunicaciones en el marco de la adopción de la NIIF 15 para la determinación del impuesto a la renta?</p>	<p>c. Establecer una posible posición tributaria que los contribuyentes del sector telecomunicaciones deberían adoptar en el marco de la aplicación de la NIIF 15 para la determinación del impuesto a la renta.</p>	<p>la NIIF 15 en comparación con la contabilización actual mediante NIC 18 influirán significativamente en las empresas del sector de telecomunicaciones.</p> <p>c. La posible posición tributaria que los contribuyentes del sector telecomunicaciones deberían adoptar en el marco de la aplicación de la NIIF 15 influirá positivamente para la determinación del impuesto a la renta</p>		<p><b>2. Unidad de análisis</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Colaboradores de las áreas de contabilidad e impuestos que tengan acceso a información relacionada a los cambios normativos financieros.</li> <li>• Colaboradores de firmas auditoras relacionados con la muestra que es materia de nuestro estudio.</li> </ul> <p><b>3. Población de estudio</b></p> <p>La población estará constituida por las empresas del sector de Telecomunicaciones que ofrecen servicios de telefonía móvil, las cuales</p>
---	--	--	--	--

				<p>están reguladas por OSIPTEL.</p> <p><b>4. Muestra</b></p> <p>La muestra en la presente investigación es una muestra dirigida no probabilística, por tratarse del estudio de un caso en específico. Nuestra muestra estará representada por dos empresas, las cuales seleccionamos por el acceso a la información y por estar relacionada con el caso que es materia de nuestro estudio. No se podrá revelar el nombre de las empresas, por temas de confidencialidad.</p> <p>Además, por la parte</p>
--	--	--	--	--

				<p>cualitativa, se consideró a dos expertos en el tema, provenientes de firmas auditoras.</p> <p><b>5. Técnicas de recolección de datos</b></p> <p>Las principales técnicas de análisis de datos que se emplearán serán:</p> <p>Análisis documental, entrevista y encuesta.</p>
--	--	--	--	---

## Apéndice B

### ENTREVISTA A PROFUNDIDAD

Nombre del Entrevistado:

Empresa:

Cargo:

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, las siguientes preguntas:

1. ¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?
2. ¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?
3. ¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?
4. ¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de las empresas de Telecomunicaciones?
5. Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?
6. ¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en empresas de Telecomunicaciones?
7. En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?

## Apéndice C

### ENCUESTA

Nombre del Encuestado:

Empresa:

Cargo:

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, marque con un aspa su nivel de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones según la escala:

6. Totalmente en desacuerdo
7. En desacuerdo
8. Ni de acuerdo ni en desacuerdo
9. De acuerdo
10. Totalmente de acuerdo

N°	Enunciados	Escala				
		1	2	3	4	5
<b>Objetivo y alcance</b>						
1	El reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias representará la transferencia de bienes y servicios que refleje un importe fidedigno de la transacción					
2	Considera que todos los contratos del sector de Telecomunicaciones estén dentro el alcance de la NIIF 15					
<b>Reconocimiento</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
3	La entidad presenta dificultad al identificar los contratos con sus clientes					
4	Los contratos con los clientes cumplen con todos los criterios establecidos por la NIIF 15					
5	Se tienen problemas relacionados a las condiciones de pago con sus clientes					
6	La entidad tiene claro cómo distinguir si se trata de una única obligación de desempeño o de obligaciones de desempeño separadas dentro de un contrato					
7	Si la entidad no identifica adecuadamente las obligaciones de desempeño, no se podrá reconocer adecuadamente el ingreso correspondiente					
8	La compañía tiene claro qué método para estimar la contraprestación variable debe usar al reconocer los ingresos					



9	La entidad identifica la probabilidad de que se cobre la contraprestación correspondiente al contrato					
10	La contraprestación variable (bonos, descuentos, etc.) afectará de manera significativa en el reconocimiento de ingresos					
11	Está de acuerdo que en los contratos post pago existe un componente de financiación implícito					
12	La empresa cuenta con la información necesaria para identificar los precios de venta independientes					
13	La compañía ha tomado en consideración que el precio facturado no necesariamente será igual al precio de cada obligación de desempeño					
14	Su cliente recibe los beneficios conforme se cumple con la obligación de desempeño (planes post pago)					
15	La compañía puede identificar el momento en el que se transfiere el control del bien o servicio al cliente					
16	La compañía tomará en cuenta la NIIF 15 para la determinación del Impuesto a la Renta					
17	Considera que con la aplicación de la NIIF 15, se originará partidas temporales en relación al Impuesto a la Renta					
<b>Presentación y Revelación</b>		<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>

18	Considera que presentará dificultad al momento de realizar los Estados Financieros comparados para el próximo periodo					
19	Por el periodo 2017, ¿Se ha realizado alguna implementación en relación a la NIIF 15 que deba ser relevado en los Estados Financieros?					
<b>Otros</b>						
20	Considera que el personal del área de Contabilidad y Tributación se encuentran capacitados para este cambio en la norma					
21	Considera que la base fiscal para los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta sufrirán modificaciones					

## Apéndice D

### Entrevista a profundidad 1:

Nombre del Entrevistado: Margarita Seminario

Empresa: Empresa 1

Cargo: Subgerente de Estados Financieros 1

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, las siguientes preguntas:

**1. ¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Bueno, para Empresa 1 ha sido bastante complicado y engorroso la implementación de la NIIF 15, incluso hasta ahora nos resulta tedioso. La implementación se empezó hace más de dos años, se contrató al equipo de Deloitte quien nos apoya con la parte financiera y Madrid, “el corporativo”, está liderando todo el proyecto con los equipos funcionales de la operadora. Está involucrado el 100% de la compañía, no solamente el área de contabilidad, puesto que la implementación de la NIIF 15 no sólo es un tema financiero, es un cambio importante para la compañía, que afecta al área tributario, comercial, operativo, sistemas, etc. Para nosotros por el volumen de información que manejamos, el número de usuarios que tenemos, la cantidad de planes, contratos y diversidad de productos que manejamos como telecomunicaciones nos ha sido bastante difícil y hasta ahora nos encontramos en proceso de transición. Cabe mencionar que la Empresa 1 se fusionó hace tres años con Empresa X, quien manejaba el negocio de los teléfonos móviles. En la actualidad, uno de los segmentos de Empresa 1 es el de telefonía móvil.

**2. ¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

El primer cambio es el momento en el que se reconocen los ingresos, si es en un momento específico o a lo largo del tiempo e identificar si el cliente cumple con toda las

características para poder reconocer el ingreso. También es un tema de contrato comercial, ya que si antes yo subsidiaba el equipo, ahora voy a tener que separar en mi contrato lo que es el equipo, renta fija, internet, datos, etc. Así como, identificar las obligaciones de cumplimiento de cada uno de los contratos, las ofertas que hacemos de un momento a otro, los descuentos que prometemos, las tarjetas prepago, los minutos, las llamadas, puntos Movistar, para nosotros esto es un cambio bastante drástico como compañía. Como sabemos, el total de la facturación no cambia. No se puede perjudicar al usuario final. Lo que ahora ocurre, según el paso 4 de la IFRS 15, es distribuir esos 120 soles (total del contrato) entre las obligaciones que se han identificado; si antes el equipo en el “Momento 1” te valía cero y lo subsidiabas y lo recuperabas a lo largo del tiempo. Ahora, tu distribución en el “Momento 1” va a cambiar, tu reconocimiento inicial va a ser equipo 80, renta fija 20 y así sucesivamente, es lo único que cambia finalmente. Y para el tema de descuentos, bonos, se encuentra en evaluación, estamos desarrollando un sistema donde se está creando una base de datos con todos los tipos de contrato, acuerdos y toda la información que se necesite ingresar. La principal función de este sistema es que nos va a dar la cifra final de ajuste mensual para los Estados Financieros, ya que como comprenderán es imposible manejar uno por uno cada contrato.

### **3. ¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

El primer problema que tuvimos fue el levantamiento de la información y concientizar a las áreas usuarias sobre esta IFRS 15, sobre todo el tema comercial, área de redes, operación, segmento empresa. Este fue el primer problema que se enfrentó, ya que ellos no entendían porque tenían que involucrarse, finalmente ellos conocen el negocio, conocen la operación y el área de contabilidad, el área financiera y tributos solo iban de apoyo. Puesto que, se supone que es un tema contable más que de la operatividad del negocio. Luego, fue identificar todos los contratos que teníamos, habían muchos contratos que no estaban en una base de datos, cada quien tenía diferentes contratos, y a veces no estaban totalmente cerrados, es decir, eran de palabra. Luego del levantamiento de contratos, comenzar a ver las casuísticas y agrupar estos contratos por concepto, por renta básica, si tienes teléfonos, o

si tienes bonos, segmento empresa, cable, tenemos una empresa de multimedia. Segmentar los contratos por tipos de servicios y/o por concepto nos tomó más de un año. Luego, comenzar a darle la forma contable, que es lo que se está viendo ahorita con el diseño de un sistema, que también viene de la mano del cambio del sistema comercial que estamos implementando, el cual llama “Landbox”, que hasta ahora ha significado muchos problemas, estamos en pruebas y ya estamos a puertas del 2018.

Para los cambios en los sistemas estamos con TGT, a nivel de Madrid, Indra también y otras compañías más. En la parte financiera nos está apoyando Deloitte y toda la parte conceptual de diseño lo ha hecho Madrid, el corporativo.

**4. ¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Bueno, como Empresa 1, el impacto en los Estados Financieros si va ser significativo, el tema de los ingresos puede ser para abajo fácilmente por todos los descuentos, bonos, bonificaciones que existen. Sí va ser un impacto fuerte, todavía no tenemos la cifra, recién lo estamos calculando. Sin embargo, el impacto no es solo financiero, el impacto es a nivel compañía y todas las áreas están buscando la manera de cómo se va a reportar. Por ejemplo, dentro del área de control, cómo va a cambiar su reporte de control, en base a que los va a medir, tendrá que cambiar completamente sus indicadores de gestión. Y aparte, si solamente va ser un tema contable o un tema de negocio. Ya que los ratios de endeudamiento podrían moverse, pero en la parte financiera se limpia todo, tú puedes decir que los efectos de la NIIF 15 es un impacto contable, al igual que en las provisiones, lo limpias y para efectos de mis ratios financieros, yo no voy a considerar estas NIIF's, voy a considerar el ingreso puro que yo tengo. Lo que está tratando de recoger la IFRS 15 es el valor de mercado al día de hoy. Si ya sabes que de acá a un año esa persona no te va a pagar, reconócelo hoy, no esperes a que venza que es lo que te decían antes.

**5. Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?**

Como sabemos, Empresa 1 subsidia el equipo cuando tenemos líneas post pago. Hoy día, de acuerdo con IFRS 15 vamos a tener que darle un valor al equipo y la renta va a tener que bajar, para lo cual estamos cambiando los sistemas, con el fin de poder identificar cada obligación de desempeño. Nos guiamos del importe al que vendemos equipos de prepago que es un valor de mercado que se muestra.

**6. ¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Todavía no se ha definido la parte tributaria, cómo va ser el cálculo del impuesto, los pagos a cuenta en base a que se va a hacer, si en base a la facturación o a los ingresos realmente reconocidos, cómo voy a tratar esta diferencia, definitivamente va a ver un impuesto diferido. Si ustedes ven el Impuesto a la Renta te dice que los ingresos se reconocen con la NIC 18, pero hasta ahora SUNAT no ha emitido ningún pronunciamiento que diga reconoce bajo IFRS 15. Entonces, estamos en la nebulosa, ni siquiera nuestra área tributaria ha aterrizado bien esto. Todos sabemos, que actualmente el pago a cuenta es en base a mis ingresos por un porcentaje, y si voy a reconocer por la facturación y yo tengo registrado un menor ingreso, esto me está perjudicando porque voy a tener un mayor flujo de caja.

Realmente en el tema tributario, en todos los cursos de NIIF que hemos asistido, ninguno te da una posición, todos te dicen estamos esperando que la SUNAT se pronuncie. Para la Administración Tributaria le va a significar una menor recaudación porque estas como que ajustando tus ingresos.

Yo creo que los dos primeros años, la Administración Tributaria todavía nos va a perjudicar financieramente. Va decir yo me quedo con el método del devengado de la NIC 18, porque no me conviene cambiar por ahora. Y después, con un poco de presión quizás del Colegio de Contadores, con el Consejo Normativo de Contabilidad, las empresas auditoras, seguro van a ejercer presión para que no existan estas diferencias, ya que serán grandes y el control será bien complicado.

**7. En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?**

Si me pongo en la posición de SUNAT, no cambiaría nada, me quedaría como está, porque a mí como Administración Tributaria tributariamente me interesa recaudar mayores fondos. Recuerden que el principio de la SUNAT, es el principio de caja y mientras más recauden mejor. Ellos evaluarán si les conviene o no, analizarán si van a tener más caja hoy o no, y yo creo que no va ser así, porque lo que está haciendo esta NIIF básicamente es golpear a las empresas para abajo, porque tienes que reconocer en el “Momento 1” los descuentos, bonificaciones, etc. Si bien el ingreso de por sí viene aumentado el primer año; los otros componentes como los descuentos, penalidades, incumplimientos, garantías hacen que disminuya los ingresos, ya que antes con NIC 18 se reconocía cuando ocurría o al final del contrato si es que se dio, pero ahora no, tienes que tener un ratio estimado, un histórico. Por ejemplo, este cliente cuantas veces te ha venido a reclamar y en base a eso registrar.

Como te habíamos mencionado, en la parte tributaria, nadie se pronuncia, ni siquiera las Big Four's. Nosotros hemos pasado por EY, PwC, KPMG, ahorita estamos con Deloitte, y nos faltaría BDO, y la parte tributaria no está definida. Sin embargo, de lo que si todos están seguros, es que nos quedaremos con NIC 18 por el momento y esto originará un diferido.

## **Entrevista a profundidad 2:**

Nombre del Entrevistado: José A. Rueda Sequeiros

Empresa: Empresa 2

Cargo: Sub Jefe de Contabilidad y Finanzas

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, las siguientes preguntas:

### **1. ¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Nosotros hemos hecho un primer análisis y hemos identificado que no va a haber un gran impacto. Porque realmente somos una empresa relativamente nueva en el mercado, no tenemos una diversidad muy amplia todavía de contratos o compromisos, sobretodo que nuestros contratos siempre terminan a fin de mes y no traslada el beneficio de un mes para otro. Por esa parte tenemos cierta flexibilidad, en el sentido que no vamos a tener un gran impacto. Como saben el mercado de las telecomunicaciones para cambiando, entonces tenemos planes que vendemos el chip más un equipo, pero el equipo es subsidiado. Nosotros en esta parte, nos cubrimos un poco, porque si bien te vas a llevar un equipo con un plan, nosotros como política, hacemos que el cliente pague dos o tres rentas adelantadas, dependiendo del valor del equipo, con eso nosotros prácticamente nos aseguramos recuperar el valor del equipo que vendemos, y después quedan las rentas mensuales, que es por el consumo mensual del servicio.

### **2. ¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Como les comenté, no hay mucho cambio para nosotros, pero si hemos encontrado que nos puede impactar el servicio de recarga, que es prepago, ahí si nos va a impactar, porque mes



a mes tenemos que evaluar el saldo no consumido. Ejemplo, si hago una recarga de 5 soles con fecha 31, al cierre del 31 tengo que ver cuánto de esos 5 soles ha consumido el cliente, y de acuerdo a eso reconocer el ingreso. Otro punto, que no es tan significativo, es los beneficios que damos a algunos clientes. Ejemplo, un programa de puntos, que eso se tendría que estimar, cuánto es lo que correspondería en ingreso dentro del mes, o cuánto no sería ingreso a reconocer.

**3. ¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Como les comenté hace un momento, es el tema de los prepagos, es bien complicado y laborioso estar identificando el saldo no consumido de los servicios de prepago. Aparte de eso, tenemos unas líneas corporativas, que es prácticamente servicio corporativo, tanto línea servicio celular como internet, en lo que es corporativo en línea telefónica no hay mayor problema, en lo que es servicio de internet corporativo, ahí sí tenemos que cambiar un poco la metodología porque el tema relacionado a la instalación se tiene que reconocer durante el plazo establecido del contrato, ya que lo incluíamos como parte de la renta, debiendo ser una facturación por separado. Para estos cambios, tenemos algunas cosas en evaluación, nosotros dependemos mucho de nuestra casa matriz para que nos de la atención y el soporte, con el fin de poder tener las herramientas y hacerlo nosotros mismos. Este mes es decisivo, quizá decidimos hacer los ajustes en este año porque es voluntario y ya comenzar con los nuevos ajustes o ya con toda las reglas de NIIF 15 a partir del 2018.

**4. ¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Me va a afectar los ingresos definitivamente, este año, si es que lo aplicamos, vamos a declarar menor ingreso. En relación a los EEEFF comparativos, el ajuste que se haga en el 2017, también tiene que ser comparativo con el 2016, pero solamente son para efectos de presentación. Todos los fines de año, nosotros hacemos una evaluación del saldo vendido y no consumido, y siempre han sido saldos no significativos para nuestro nivel de materialidad.

**5. Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?**

Con NIC 18, este equipo lo vendo con un plan a 9 soles, que realmente vale 100 soles. Y el costo del equipo es 90 soles. NIIF 15, ahora nos dice que si bien vendí el equipo a 9 soles, debo reconocer los 100 ahora y su costo. Si tengo el contrato, después esa diferencia tengo que ir revirtiéndola conforme avance el contrato, porque entre comillas el valor del contrato está el valor del equipo. Sin embargo, nuestros contratos, no son de permanencia obligatoria, en cualquier momento el cliente se puede ir, lo que sí se pide, es 2 o 3 rentas adelantadas dependiendo del costo del equipo, para no tener gran pérdida, pero si el cliente se lleva el teléfono, y pasa un semana le puede poner otro chip, y usarlo en otro operador y puede dejar de pagar las rentas adelantadas, después en el mes 4, ya depende de él si quiere seguir, ni siquiera tiene la obligación de cancelar el servicio, simplemente el servicio a las 00:00 horas del mes 3 se le corta, y si el señor quiere hacer uso de la telefonía celular, tiene que pagar para nuevamente hacer uso de su paquete. Por otro lado, nuestros planes no son post pago en sí, o sea post pago, pero cerrados. No es que yo consumo ilimitadamente y los excesos me lo van a facturar al próximo mes, sino que yo escojo un plan de S/. 29.90 y me dan un paquete de minutos, data, y mensajes de texto. Ejemplo, hoy estamos 20, yo comencé a utilizar el plan desde el 1 de Noviembre, hoy día 20 se acabó mi paquete de datos, entonces yo puedo hacer una recarga, por eso nuestros planes no son post pago abiertos, son post pago, pero amarrados a un paquete, un plan. Los servicios post pago son un “post pago adelantado”, es decir; manejamos dos ciclos de facturación, conocemos como “ciclo 1” y “ciclo 2”. El “ciclo 1” son los consumos que se pagan finalizando el mes, o sea consumo todo el mes de Noviembre y el recibo por el servicio de Noviembre, llega en Diciembre; y el “ciclo 2”, que pagas del 15 al 30 de Noviembre tu recibo, pero es la renta adelantada del mes de Diciembre. Todos nuestros servicios siempre se cortan al 30 ó 31 de cada mes. No es que mi ciclo de facturación es de 15 a 15, mi ciclo de facturación siempre es del 1 al 30 o del 1 al 31.

**6. ¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en la empresa de Telecomunicaciones en la que labora?**

Justamente es lo que acabamos de conversar, el diferimiento del costo, un reconocimiento anticipado de los ingresos, un efecto temporal.

**7. En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?**

Hasta ahora no ha habido pronunciamientos si no me equivoco. La ley del IR hace mención al devengo y también algunas resoluciones hacen mención a las normas contables, por lo que hemos consultado a asesores externos, hasta el 31 de diciembre del 2017, SUNAT me va a auditar conforme NIC 18, a partir de enero del 2018, conforme NIIF 15. Para el 2018, yo seguiría haciendo mis declaraciones normales como las hacemos ahora, y tendría que esperar alguna manifestación de SUNAT hasta el 31 de diciembre.

**Entrevista a profundidad 3:**

Nombre del Entrevistado: Mario Chávez Flores

Empresa: PriceWaterhouseCoopers

Cargo: Socio del área de Tax Audit

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, las siguientes preguntas:

**1. ¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?**

Esta nueva norma, NIIF 15, va a impactar en gran medida en las empresas de Telecomunicaciones. En muchos eventos se ha hablado sobre qué impacto puede tener en diferentes sectores, y de lo que se ha analizado y se ha podido concluir que el sector de Telecomunicaciones, sería el que mayor impacto tendría con la adopción de la NIIF 15, desde el punto de vista contable. Desde el punto de vista tributario, ya veremos más adelante que es diferente. He participado en varios foros del Sector Minería y Sector Construcción, en donde se ha analizado la NIIF 15, y realmente el impacto no va a ser tan grande como en el Sector de Telecomunicaciones, en donde si va a haber un gran impacto. Este sector por su modo de trabajo, por la forma de venta que tienen, por la metodología de venta que aplica, combinando servicios con bienes, hace que el impacto sea grande sobre la aplicación de la NIIF 15.

**2. ¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?**

La NIIF 15 trae el modelo de 5 pasos; Primer paso: Identificar el contrato, Segundo paso: Identificar las obligaciones de desempeño, Tercer paso: Identificar cuál es el precio de la transacción, y en mi opinión, el Cuarto paso, es en donde se va a presentar mayor problema

o mayor impacto la aplicación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones, que es cómo distribuyes ese valor del contrato entre todas las obligaciones de desempeño que tiene el mismo. Porque actualmente con la NIC 18, el reconocimiento de ingresos se basa en lo que dicen los contratos, en lo que establece mi forma de venta, es decir, te vendo un teléfono por debajo de su valor normal porque quiero de esa manera fidelizar al cliente o asegurar vender un plan de telefonía con contrato a 18 meses, y lo que hago es ofrecer un teléfono a menor valor para tratar de enganchar ese servicio a 18 meses. Por ello, la NIC 18 te permite registrar ese ingreso de acuerdo a la modalidad de venta, lo que genera en la venta del equipo, una pérdida contable, y una ganancia por el lado del servicio. En cambio, estos cinco pasos, en especial el cuarto paso, la NIIF 15 te pide que no lo hagas de esa manera sino que se debe reconocer el ingreso por cada obligación de desempeño, y si se tiene un paquete de obligaciones de desempeño, se debe evaluar como si se venderían por separado y en función de eso, ver que ingreso se aloca a cada uno, no necesariamente como se ha ido dando hasta ahora con NIC 18, que es de acuerdo a lo que dice tu contrato. Entonces, habrá un cambio sustancial porque mi contrato puede decir que lo estoy vendiendo a 400 soles, pero contablemente tengo que registrar el ingreso como si lo vendería el equipo por separado, que va a ser un monto mucho mayor. En general, el total del contrato, no se va a incrementar de valor, sino que consta de cómo distribuyes el total entre esas dos obligaciones de desempeño, que es la venta de un bien y la prestación de un servicio. Antes por ejemplo, todo el contrato valía S/. 1,500, el bien más los 12 meses de servicio, pero al teléfono yo le asignaba S/. 400 de ingreso y la línea era S/. 1,100. Ahora con NIIF 15, no es así, si el teléfono por separado lo vendes a S/. 800, entonces esos S/. 800, le corresponde al equipo y S/. 700 será servicio, ahí radica el principal efecto en Telecomunicaciones, porque en una transacción es fácil de controlar, pero en miles de miles día a día es imposible.

### **3. ¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?**

En mi opinión, el reto más importante va a ser el cambio en la cultura de la gente, el cambio de los sistemas y modificaciones en los procesos de venta. Las empresas van a tener que involucrar una gran inversión, porque ya no se van a reconocer los ingresos como

actualmente se reconocen. Antes simplemente yo ingresaba los montos del contrato, ahora los contratos van a decir una cosa, los comprobantes van a decir una cosa, y lo que dirá la contabilidad será otra cosa. Entonces cambiar todo eso, si es un reto que debe involucrar todos los procesos internos, capacitar a la gente, y llevar un control, porque como vamos a ver más adelante, se debe tener el control tributario y el control contable. No es que yo cambie mi sistema y todo lo que se ha ido registrando a lo largo del tiempo, borrón y cuenta nueva. Tengo que mantener esos controles porque me van a servir para efectos tributarios, pero debo cambiar todo para efectos contables. Otro reto también es que es aplicable para el 2018, pero como se sabe, los EEFF son comparativos, entonces tengo que reestructurar todo el 2017 para que sea comparable cuando venga la adopción de la NIIF. Muchas empresas en este momento están viendo los impactos que esta NIIF va a causar, para que desde ahora, ellos puedan ir cuantificando porque de todas maneras el siguiente año lo deben implementar. Por ello, es un cambio total, en procesos, sistemas, y eso acarrea problemas adicionales porque muchas empresas de Telefonía tienen endeudamientos grandes y para esto, piden ciertos indicadores que no pueden superar o disminuir respecto a la posición de liquidez. Este cambio en la norma podría generar que el EBITDA sufra un impacto, si es que se da una operación que abarca más de un año, si todo se da en un año, ahí se revuelven los números y no pasa nada. Sin embargo, si te agarra un contrato de 12 meses a mitad de año, ahí sí, porque si se reconoce la mayor parte de ingresos cuando se da el contrato, y la menor parte después cuando se da el servicio que queda, entonces es un tema temporal, pero siempre debe haber un control detallado, ya que manualmente eso no se puede hacer.

Muchas empresas de Telecomunicaciones están contratando a terceros, empresas como PwC, Big Four's, para que primero hagan un diagnóstico de cuáles serían los impactos de la adopción de la NIIF 15, sea cualquier rubro, te analizan y comunican en que temas va a impactar la NIIF 15. Una vez que tengan estos pronósticos, ya empieza la implementación, que es justamente cambiar sistemas, procesos, capacitaciones, ver cómo impactan los EEFF. Porque también puede darse que si se mueven los indicadores de endeudamiento, los bancos van a tratar de incrementar su tasa de interés, lo que no debería porque es un efecto contable nada más, pero por ahí los bancos se van a sentir motivados a revisar esto y aumentar la tasa. En el proceso normal, la empresa primero debe hacer un diagnóstico de

cuáles van a ser los impactos y una vez que se tenga claro cómo va a ser la adopción, se empezará a implementar. Muchos grupos grandes recién están culminando el diagnóstico y luego empezar la implementación. Algunas empresas que deben mandar su información trimestral a la SMV, en teoría tiene hasta marzo para regularizar sus cambios, por eso muchas empresas están empezando ya retrasadas.

#### **4. ¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de las empresas de Telecomunicaciones?**

El impacto financiero, es el reconocimiento del ingreso. En otras palabras, va a haber un diferente momento del reconocimiento del ingreso, digamos que en la mayoría de los casos, se va a anticipar el ingreso, a como está actualmente, le voy a tener que agregar mayor valor al ingreso por la venta del equipo que a los servicios. Porque actualmente yo estoy reconociendo un ingreso menor, digamos que estoy sacrificando la venta del equipo, donde hay una pérdida, cuando la NIIF 15 te dice que eso no es viable. Voy a tener también, eventualmente por la aplicación de la NIIF 15, un financiamiento implícito, reconocer intereses, porque por ejemplo si en el contrato van a pagar S/. 400 por el equipo, pero realmente debo reconocer el ingreso por S/. 800 por NIIF 15. Entonces hay una parte, que al momento de comprar el teléfono, me están financiando como cliente (S/. 400), y eso se va a ir pagando un poco cada mes dentro del servicio mensual. Entonces hay un financiamiento del equipo, y si ese financiamiento es por 12 meses, tengo que reconocer intereses implícitos. Una vez más, todo el contrato vale S/. 1,500, no va a sufrir incremento, pero ahora si tengo una obligación de desempeño más, que es el financiamiento. Los contratos post pago presentan ese problema, porque son justamente los que venden a un menor valor el equipo para asegurar el contrato a 18 meses, 24 meses.

#### **5. Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?**

Se tendría que hacer un ejercicio de cómo vendería por separado estas dos obligaciones de desempeño, si solo vendo un teléfono, a cuánto lo vendería y si solamente vendo servicio de telefonía, a cuánto lo vendería. En función a eso, proporcionalmente distribuir los

valores. Se debe ver a qué valor vendería la empresa por separado cada obligación de desempeño y en función a eso, asignarle una cuota proporcional al contrato.

#### **6. ¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en empresas de Telecomunicaciones?**

Por la adopción de la NIIF 15, he participado en varios eventos y ha habido mucha discusión sobre qué impacto tendría la aplicación de la NIIF 15 para efectos tributarios y en general qué impacto tendrían estas nuevas normas contables porque no es la primera ni la última que va a salir, van a salir muchas más reemplazando a las normas contables que ya tenemos actualmente (NIC's) y la discusión es qué impacto tienen, porque lo cierto es que en nuestra jurisprudencia, las resoluciones del tribunal fiscal, se basan mucho en lo que no está señalado en la norma, usan como norma supletoria, la norma contable para definir conceptos como el devengado, el reconocimiento de un ingreso, etc. Entonces la jurisprudencia recoge mucho la norma contable para cubrir algunos vacíos que tiene la Ley. Siendo así, la pregunta es si con la adopción de la NIIF 15, todo el desarrollo jurisprudencial pasado respecto a la NIC 18, tendría que dejarlo de lado y tengo que tributariamente también reconocer los ingresos mediante la NIIF 15, o es que tengo que quedarme con todo lo desarrollado en la jurisprudencia y la NIIF 15 será solo para efectos contables y yo tengo que seguir con NIC 18. Hubo muchas discusiones al respecto y lo cierto es que la norma contable no es una fuente de derecho, fuente del derecho es la Ley, la Doctrina, la jurisprudencia, esos son fuentes del derecho, la contabilidad no. La misma Ley General de Sociedades nos dice que la contabilidad es para fines contables y no para fines tributarios. Entonces, el consenso al que se está llegando, es que no podemos dejar de lado, por seguridad jurídica, todo el desarrollo jurisprudencial que hubo en años pasados respecto en qué momento se reconoce el ingreso, el concepto del devengado, etc. Entonces cualquier cambio de una norma contable no debería tener impacto tributario, y debemos mantener los mismos criterios que hemos utilizado hasta ahora, salvo que haya un cambio normativo en la Ley, que incorpore los conceptos de esta nueva norma contable, que sería lo ideal, o en su defecto, que no es el mejor camino, que existiera nueva jurisprudencia que adopte los criterios de la nueva norma contable. Si es que no hay nada de eso, debemos mantener lo que tenemos en el pasado, para el caso de las empresas de Telefonía, por un lado está la



NIIF 15 para reconocimiento de ingresos como hemos visto, pero tributariamente voy a seguir generando una pérdida tributaria en la venta del equipo, porque yo lo voy a vender a 400 cuando mi costo es 700, tributariamente eso es lo que dice mi contrato, y es lo que la jurisprudencia en el pasado sustenta, que es NIC 18. Por ello, habrá más deducciones y adiciones, todo en efecto temporal, pero si van a haber mayores adiciones y deducciones y mayores controles que la empresa debe tener. Claro, por ejemplo para una empresa de telefonía, miles de contratos, como te pones a calcular cuál es el efecto con NIIF y sin NIIF, entonces la empresa deberá implementar sistemas, controles, para poder recalcular eso, manualmente va a ser imposible.

Un caso similar pasó con la NIC 17, hubo jurisprudencia que decía, si el arrendamiento financiero contablemente califica como tal, entonces tributariamente también lo es. Tiene que haber ese tipo de resoluciones del tribunal fiscal que avalen esta posición, sino vulneraría la seguridad jurídica. Por otro lado, creo que la administración tributaria está yendo más allá de sus funciones en recalificar un arrendamiento financiero con operativo, o sea para fines contables tengo un arrendamiento financiero bajo premisas establecidas en la norma contable, pero la SUNAT viene después y dice que esto que es arrendamiento financiero, para ellos es operativo, entonces está recalificando operaciones contables, creo que está yendo más allá de la potestad que tiene. La SUNAT no se ha pronunciado respecto a cuál va a ser su opinión sobre la NIIF 15, lo único que hemos tenido es su participación en algunos eventos. Por otro lado, un aproximado entre el control tributario y el contable sería identificar cuantas facturas tienes de ventas de teléfono en el año y compararlo con cuánto tienes de ingreso por telefonía, y ahí tienes una primera diferencia.

**7. En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?**

Mientras no haya ningún cambio en la norma o en nueva jurisprudencia, tenemos que recoger todo lo que nuestra jurisprudencia ha dicho en el pasado, que es básicamente la NIC 18, ese es el camino que los diferentes tributaristas de los eventos que he estado participando, están concluyendo, que solamente la NIIF 15 para efectos contables y tributariamente no ha cambiado nada y eso debería ser el criterio en general para cualquier norma contable que venga en el futuro. El problema es cómo llevo a calcular el importe

entre lo contable y tributario, tengo que tener sistemas adecuados para eso, son miles y miles de contratos, que hacerlo manualmente es imposible. Respecto a los pago a cuenta, el ingreso debería ser lo tributario. Desde enero, las empresas van a tener ese problema. De repente algunas que están atrasadas, deciden tributar sobre lo facturado y después regularizaran cualquier cambio.

#### **Entrevista a profundidad 4:**

Nombre del Entrevistado: Alex Cuzcano

Empresa: KPMG

Cargo: Gerente de auditoría

En el marco de la publicación de la NIIF 15, deseamos contar con su opinión profesional en el cargo que actualmente se desempeña para el desarrollo de nuestra investigación con fines académicos. A continuación, marque con un aspa su nivel de acuerdo o desacuerdo con las siguientes afirmaciones según la escala:

#### **1. ¿Qué opina usted acerca de la transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en las empresas de Telecomunicaciones?**

La emisión de la NIIF 15 busca aclarar algunos vacíos que existían en la NIC 18 y la NIC 11, las cuales son las normas que actualmente se utilizan para el reconocimiento de ingresos. El modelo de la NIC 18 establecía lineamientos para el reconocimiento de ingresos de las empresas que vendían bienes o prestaban servicios y la NIC 11 se encontraba dirigida a las empresas de construcción. Sin embargo, en cada uno de los sectores existen muchas particularidades, y no se encontraba la formula o la medición adecuada para reconocer los ingresos de las empresas de todos los sectores. Esto originaba que en el sector de servicios, que es uno de los sectores más complejos en cuanto a ingresos, tenían que basarse en el grado de avance, el cual era la única metodología que existía para el reconocimiento de los ingresos para servicios. Y a las empresas les resultaba complicado como calcular el grado de avance, ya que al prestar un servicio, también estas otorgando bienes, regalando artículos, entonces la metodología del grado de avance era

muy genérica para reconocer este tipo de servicios. Es así que lo que busca la NIIF 15 es estandarizar y unificar a través de su metodología de 5 pasos el reconocimiento de los ingresos, independientemente de que servicio vas a prestar o que producto vas a vender. El sector de telecomunicaciones, es un sector que obliga a la empresa a tener muchas obligaciones con relación a sus clientes, en una empresa comercial ordinaria, simplemente tú le entregas el producto y termina cualquier vínculo que puedas tener con el cliente. Sin embargo, en una empresa de telecomunicaciones hay un compromiso por un determinado tiempo, hay muchas obligaciones, responsabilidades por parte del vendedor o prestador de servicio a los clientes, esto hace que la forma de cómo se deba reconocer los ingresos tenga un abanico de situaciones. En cambio ahora, la norma dice independientemente del sector en que te encuentres; primero identifica los contratos que tienes, establece cuales son las condiciones, que es lo que tiene que hacer el comprador y/o vendedor, que se defina cuál es el precio. En base a eso, identificas que es lo que tú tienes que responsabilizarte para con ese comprador, cuál es tu obligación de desempeño, prestar un servicio, dar un bien, regalar un objeto. En el caso de telecomunicaciones, hay mucha competencia, por ejemplo una operadora te puede decir migra conmigo, yo te voy a dar una línea de teléfono, un equipo, te voy a regalar minutos libres, entonces hay muchos compromisos que asume la empresa para con los clientes, lo cual también tendría que estar plasmado en los contratos, esto originará que la empresa tenga que ordenar la “casa”, todo va a depender también del sistema de control interno, que ya deben estar alineándolo con el tema de NIIF. Luego, viene el tema del precio, el cliente no sabe cuánto representa cada uno de los servicios, porque incluso él dice me están regalando megas de internet y pudiera parecer que es así, pero en realidad no hay nada gratis. Por tanto, lo que hará la compañía es identificar cual es el importe que cobrará, y como asignará ese cobro total entre todas las obligaciones que tiene con el cliente. En ese sentido, habrá algunas obligaciones de desempeño que se puedan identificar y otras no, pero va a depender mucho del control interno que tenga la empresa para decir que es lo que se asigna a cada una de las obligaciones. En algunos casos puede ser sencillo, porque si estás hablando de 3 obligaciones y 2 de ellas son bienes y si la otra es servicio, por diferencia la tercera puede caer, pero en el caso que no sea tan sencillo se tendrá que establecer una metodología para lo cual se tendrá que revisar bien la norma, para que puedan asignarle finalmente los valores a las obligaciones. Y luego viene, después

de todos esos pasos, el momento de reconocer los ingresos, si nos damos cuenta es muy similar a lo que se viene haciendo bajo NIC 18, sólo cambia un poco la terminología, por ejemplo, bajo NIC 18 nosotros reconocíamos ingresos cuando se transfería los riesgos y beneficios o conforme vas prestando los servicios y es lo mismo que se recoge bajo NIIF 15 pero como concepto de transferencia de control. La NIIF 15 indica que el ingreso por venta bienes se reconocerá en el momento que los otorgas, es decir, en un momento determinado y de esta manera estás transfiriendo el control, en otras palabras, estás satisfaciendo la obligación de desempeño, y en el caso de prestación de servicio será a lo largo del tiempo, lo cual es muy similar al grado de avance. No obstante, para llegar a este 5to paso, has tenido que pasar los 4 anteriores, cosa que bajo NIC 18 no había, independientemente de en qué momento transferías los riesgos y beneficios, reconocías los ingresos, lo cual no era claro en cuanto a la oportunidad de reconocimiento. En el caso de telecomunicaciones, por la gran gama de productos y servicios se hace un dolor de cabeza, tienen prepago, post pago, hay una línea por un tiempo establecido, en ese tiempo no se sabe si el cliente va a seguir o no, puede renovar, hay penalidades también.

**2. ¿Cuál cree usted que sea el cambio más significativo entre la NIC 18 y la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?**

Sabemos, que bajo NIC 18 o NIIF 15 hay un ingreso que de todas maneras se va tener que reconocer. Por ejemplo, se tiene un contrato con un cliente por 1,000 soles y esos 1,000 soles van a estar en registrados como ingresos bajo NIC 18 o NIIF 15. Yo creo que el impacto va ser en la oportunidad del reconocimiento del ingreso, en que momento tú vas a reconocer la entrega de un bien o la prestación de un servicio. En telecomunicaciones, tendrán una línea por “ingresos por servicios ordinarios”, pero se va tener el dato de cuanto es por entrega de bienes y cuanto es por prestación de servicios específicamente. Y lo otro es, que antes con NIC 18 se reconocía el valor del dinero en el tiempo cuando las cobranzas eran pasadas un año, en NIIF 15 es igual, sin embargo, no se ha aplicado mucho en el sector de telecomunicaciones y ahora tendrán que hacerlo porque ahora forma parte de un paso y si tú lo identificas y en realidad vas a hacer cobros que exceden el año, sí hay un efecto de valor en el tiempo que se debe reconocer.

### **3. ¿Qué dificultades y/o retos se han identificado durante el proceso de implementación de la NIIF 15 en el sector de Telecomunicaciones?**

Primero, yo creo que es la revisión de las condiciones contractuales con los clientes, porque toca ordenarse e identificar cuáles son las obligaciones de desempeño. Por otro lado, es alinear el sistema de control interno, tanto operativo, contable y financiero para que este útil para aplicar NIIF 15. Es por eso que las empresas de telecomunicaciones han empezado a modificar sistemas, modificar toda la bitácora de contratos, estandarizar algunas condiciones con clientes, inventariar contratos, actividades que tal vez anteriormente no lo habían hecho. Además, es complicado porque la empresa tiene que asignar recursos, tiene que haber un presupuesto para ello, contratar consultores externos, etc. No es un proceso fácil por todo el tema operativo y participación del área comercial, porque finalmente ellos son los que dan la cara a los clientes. En realidad el tema de NIIF, no sólo es un tema que le compete a los contables, sino a toda la empresa, área comercial, ventas, cobranzas, gerencia financiera, etc.

### **4. ¿Qué impacto financiero se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en los Estados Financieros de las empresas de Telecomunicaciones?**

Primero, el devengado, la definición sigue siendo la misma, pero en tema de números y periodos van a cambiar por la oportunidad de reconocimiento. Además, ahora existirá un componente de financiación que se registrará como ingreso financiero. El impacto a causa de lo anterior, originará un cambio en los ratios financieros y por tanto en el análisis por parte del área financiera.

### **5. Respecto a los contratos post pago, en su opinión ¿Cuál es el enfoque más apropiado para estimar los precios de venta independiente?**

La metodología sería por el precio identificable, sabemos que en los contratos post pago siempre te ofrecen a menor valor el equipo, un valor subsidiado, pero existe un valor real o de mercado del equipo. Yo entiendo, que bajo NIC 18 las empresas de telecomunicaciones reconocían los ingresos lo más fácil que podían hacerlo. En cambio, ahora tendrán que hacer un inventario de contratos y reconocer los ingresos como indica la NIIF. Por otro

lado, con NIIF 15 hay temas más claros, por ejemplo si la empresa ya tiene probabilidades de que por más que la factura y el contrato diga 1,000 soles pero tú ya sabes que vas a cobrar 900 soles, entonces reconoce 900. De la misma manera, sería para la contraprestación variable, los bonos que regalan al cliente se registrarían como una disminución del ingreso.

**6. ¿Qué impacto tributario se originará a partir de la aplicación de la NIIF 15 en la determinación del Impuesto a la Renta en empresas de Telecomunicaciones?**

No soy tributario, pero sé que toda la normativa tributaria se refiere siempre a NIC 18, por lo que será complicado determinar el impuesto del 2018 ya que no se sabe si se hará bajo NIC 18 o NIIF 15. Hasta el momento la base financiera y tributaria es la misma por el concepto del devengado, pero no se pueda decir la Administración Tributaria, es una tarea pendiente por ese lado, pero al menos sí anticipo que la compañía va a tener que asumir un criterio, si se adopta NIIF 15 o habrá un ingreso bajo NIC 18 y otro bajo NIIF 15, la empresa tendrá que arriesgarse.

**7. En base a su experiencia, ¿Qué posición cree usted que tomarán las Entidades Tributarias respecto a estos cambios?**

Las normas tienen un conducto y ese conducto toma mucho tiempo, las normas tributarias cuando no se las quiere, cambian rápido, y cuando quiere que se cambien no es así. La NIIF 15 viene de hace varios años atrás, entonces lo lógico hubiera sido que la Administración Tributaria sabiendo que es la base de toda la renta que se determina, debió haberse puesto al día. Sé que no han habido mesas de trabajo entre el regulador, la SBS, la SMV, las firmas auditoras, la SUNAT, y creo que va ser un dolor de cabeza el próximo año, pero la Administración Tributaria tarde o temprano va tener que emitir su posición. En estos momentos, si llega a manifestarse la SUNAT, ya no es temprano, es tarde, todo lo que venga ahora ya es a destiempo, lo ideal hubiese sido que las empresas hagan su implementación de NIIF 15 con impacto tributario, ahora van a tener que invertir tiempo y plata para que hagan su diagnóstico e implementación por la parte tributaria.

## Referencias Bibliográficas

- AELE. (2016). Informe Contable. *Análisis Tributario*, 66.
- Balzarotti, G. (2004). *El criterio de lo devengado*.
- Bravo, D. (2014). La aplicación de las normas contables en la determinación del impuesto a la renta empresarial. In IPIDET, *I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad*.
- Bravo, J. (2002). *La Renta como Materia Imponible e el caso de Actividades Empresariales y su Relación con la Contabilidad*.
- Bravo, J. (2014). La Contabilidad como fuente del Derecho. In IPIDET, *I Foro Internacional de Contabilidad y Tributación*.
- Castro Barreda, G. E., Melinc Montesinos, L., & Zegarra Cuchurumi, M. S. (2016). Evaluación del efecto de transición de la NIC 18 a la NIIF 15 en el reconocimiento de ingresos por contrato de venta en el sector minería (tesis de pregrado). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas, Lima, Perú.
- Código Tributario. (2013). Norma III. Retrieved from <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/titulopr.htm>
- Deloitte & Touche SRL. (2014). NIIF 15 Ingreso procedentes de contratos con clientes. *Mantente actualizado*, 21. Retrieved from [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf)
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL). (2014, Julio). *Mantente actualizado*. Retrieved from [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte\\_ES\\_Auditoria\\_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_ES_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf)
- Diario Gestion. (2016, Noviembre 27). INEI: Sector Telecomunicaciones y Otros Servicios de Información creció 5.8%. *Economía*.
- Durán, L. (2014). La influencia de la Contabilidad en la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial. *IUS ET VERITAS*.
- Ernst & Young Global Limited (EY). (2016, Octubre 19). *Perspectivas EY Peru*. Retrieved from <https://perspectivasperu.ey.com/2016/10/19/norma-contable-reconocimiento-ingresos-cambio-normativo/>

- Ersnt & Young Global Limited (EY). (2017). *Desayuno Ejecutivo: NIIF 15*. Lima.
- IASCF. (1978). *Norma Internacional de Contabilidad 11*.
- IFRS Foundation. (2008). *Norma Internacional de Contabilidad 18*. Retrieved from [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/18\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf)
- IFRS Foundation. (2010). *Marco Conceptual para la Información Financiera*.
- IFRS Foundation. (2016). *NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Retrieved from [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/ES\\_GVT\\_BV2017\\_IFRS15.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/ES_GVT_BV2017_IFRS15.pdf)
- IFRS Foundation, & IASB. (2012). *Norma Internacional de Información Financiera 13*. Retrieved from [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_publ/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/ES\\_GVT\\_BV2017\\_IFRS13.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/ES_GVT_BV2017_IFRS13.pdf)
- Lara, J. (2014). El devengado ¿Un concepto contable o un concepto jurídico? In IPIDET, *I Foro Internacional de Contabilidad y Tributación*.
- León, M. (2014). Uso de las NIIF como fuente normativa e interpretativa en el Impuesto a la Renta. In IPIDET, *I Foro Internacional de Contabilidad y Tributación*.
- Ley del Impuesto a la Renta. (2004, art.85).
- Ministerio de Transporte y Comunicaciones (MTC). (2015). *Glosario de Terminos de Telecomunicaciones en Perú*. MTC.
- Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC). (2016). *Boletín Estadístico I-T 2016*. Lima.
- OSIPTEL. (2016). *Hitos en la promoción de la competencia*. Lima: OSIPTEL.
- PricewaterhouseCoopers (PwC). (2016). Programa de Capacitación Empresarial. *NIIF 15 - Ingresos provenientes de contratos con clientes: Incidencia Tributaria*.
- Sampieri, R. H. (2014). *Metodología de la Investigación*. Mexico: McGraw - Hill.
- Sampieri, R. H. (2014). *Metodología de la Investigación 6ta edición*.
- Tarsitano, A. (2014). Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al derecho Argentino. In I. P. Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas*



*Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Retrieved from <http://www.albertotarsitano.com.ar/impuestos/relacionescontables.pdf>

Valle, C. (2014). Correlación y Simetría. In IPIDET, *I Foro Internacional de Tributación y Contabilidad* (p. 84).