

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES**



Impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL
DE CONTADORA PÚBLICA**

AUTORAS

Pajuelo Amador, Kathia Milagros
Stuart Barreto, Cecilia Zoila

ASESOR

Diaz Becerra, Oscar Alfredo

Lima, diciembre, 2020

Dedicatoria

Dedicamos esta tesis a nuestros padres, por su cariño, paciencia y apoyo incondicional. Nos enseñaron a nunca rendirnos y a siempre luchar por nuestros sueños



Agradecimientos

En primer lugar, agradecemos a nuestras familias por siempre confiar en nosotras y darnos el apoyo incondicional para poder terminar esta tesis.

Agradecemos también a nuestros profesores por las enseñanzas en nuestros años universitarios, especialmente a nuestro asesor Oscar Díaz, que siempre estuvo presente en este largo camino.

A la Pontificia Universidad Católica del Perú, por brindarnos una educación de calidad y hacernos profesionales competentes.

Y, a todas las personas que nos mostraron su disposición y nos brindaron su tiempo para poder completar los objetivos de nuestra investigación.



RESUMEN

Este trabajo de investigación tiene como objetivo principal analizar el impacto contable y tributario de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú, para lo cual se desarrollan casos prácticos que contribuyen con su demostración. Los objetivos específicos son, determinar el impacto en la Situación Financiera, Estado de Resultados y el impacto tributario en las empresas del sector indicado, por la aplicación de dicha norma contable. Esta investigación es relevante debido a que la aplicación de la nueva norma puede originar un impacto en las empresas inmobiliarias, ya que, al poseer contratos con múltiples elementos, deben aplicar los lineamientos que modifican la designación de si ciertos elementos de un contrato deben ser reconocidos de manera independiente. La implementación de la NIIF 15 aplica a todos los países que siguen los estándares del IASB, en los cuales se realizará un cambio en la medición de sus ventas, debido a los cinco pasos que establece la norma. Para ello, el trabajo se sustenta, principalmente, en fuentes bibliográficas, revistas académicas y libros sobre normas contables. Asimismo, se utiliza los estados financieros de una empresa real del sector, para efecto de demostrar los objetivos. Por otro lado, la metodología empleada es cualitativa debido a que se describe de manera detallada el impacto de la norma contable, sin utilizar análisis estadísticos. Por último, se concluye que la aplicación de la NIIF 15 si tiene un impacto contable y tributario en las empresas inmobiliarias, porque los ingresos son reconocidos cuando se transfiere el control de las obligaciones de desempeño que conforman la transacción, generando un impacto en diversas partidas del estado de situación financiera y de resultados, así como en la determinación del impuesto a la renta.

Índice

Introducción	
Capítulo I: Marco Teórico e Hipótesis y variables	1
1.1 Marco teórico	1
1.1.1 Antecedentes	1
1.1.2 Bases teóricas	4
1.2. Hipótesis y Variables	38
1.2.1. Hipótesis	38
1.2.2. Identificación de variables	39
1.2.3. Operacionalidad de variables	40
Capítulo II: Metodología de la Investigación	45
2.1 Tipo de Investigación	45
2.2 Diseño de la Investigación	45
2.3 Población y muestra	46
2.4 Recolección de datos	46
2.4.1 Diseño de instrumentos	46
2.4.2 Aplicación de instrumentos	47
Capítulo III: Resultados de la investigación	48
3.1 Análisis e interpretación de resultados	48
3.1.1. Análisis del impacto de la adopción de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 31 de diciembre de 2017	48
3.1.2. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú	69
3.1.3. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú	83
3.1.4. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el estado de resultados de las empresas del sector inmobiliario del Perú	87
3.1.5. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la determinación del impuesto a la renta de las empresas del sector inmobiliario del Perú	91
Conclusiones	96

Recomendaciones 97

Bibliografía..... 99

Índice de Cuadros

Cuadro N°18
Cuadro N°2.....28
Cuadro N°3.....52
Cuadro N°4.....53



Introducción

En esta sección se presentan los antecedentes, la formulación del problema, la justificación y los objetivos de la investigación. Asimismo, se incluye los alcances y las limitaciones de la tesis.

a) Antecedentes

En las últimas décadas se evidenció problemas en la presentación de la información financiera y las prácticas contables alrededor de todo el mundo. El principal problema fue la falta de una armonización en las normas de contabilidad que faciliten la preparación y presentación de información financiera en las empresas de distintos países. En este sentido, Angulo expone lo siguiente:

“Esta situación crea problemas a los usuarios, y los mercados financieros se resienten, porque los inversores y otros utilizadores de la información contable se sitúan en países diferentes a los que determinan la medición y presentación de las cifras y datos contables” (2004, p.107).

Esto dificulta el comercio internacional y que las empresas puedan expandirse en forma eficiente y transparente en el marco del proceso de globalización económica.

En este sentido, se consideró necesario contar con una organización que se encargue de armonizar y emitir las normas contables con vigencia internacional, por lo que se crea el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad¹. Este es el órgano que emite las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que rigen en la mayoría de los países, a

¹ Su nombre en inglés es International Accounting Standards Board (IASB) y fue creado en el año 1973 con la denominación inicial de International Accounting Standards Committee (IASC).

excepción de Estados Unidos, donde el órgano emisor es el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera², el cual emite las normas denominadas US GAAP (Molina, Diaz, Capuñay y Casinelli, 2014). La existencia de ambos organismos genera que aún existan algunas diferencias al momento de presentar la información financiera de las empresas; no obstante, con el paso del tiempo se están tratando de disminuir dichas diferencias. Como afirma Vílchez (2008), se debe aspirar a un modelo contable globalizado, el cual debe tener por objetivo buscar una razonable uniformidad en las normas de valuación y presentación, lo que generaría que el mundo global pueda contar con un lenguaje común de los negocios, lo que facilita el desarrollo. En los últimos años, ambos organismos han desarrollado planes para lograr un proceso de convergencia de las normas contables, lo cual ha determinado la emisión de algunos estándares contables sobre las mismas bases y principios.

En el ámbito nacional, la contabilidad está regulada por el Sistema Nacional de Contabilidad, el cual fue creado en el año 1987 y busca adoptar un marco legal que permita la armonización de la información contable en todas las empresas. Este se encuentra conformado por diversos órganos; entre los cuales se encuentra el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), que tiene como función principal normar los aspectos contables para las empresas del sector privado. Es importante mencionar que esta institución está conformada por representantes de diversas organizaciones prestigiosas del país (Molina, Diaz, Capuñay y Casinelli, 2014).

Como parte de las acciones implementadas por el CNC, en el año 1994, mediante la resolución 005-94-EF/93.01, se dispone la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), convirtiéndose en el punto de partida de la vigencia de este modelo contable en el Perú (Consejo Normativo de Contabilidad, 1994). Otro hito importante es la entrada en

² Su nombre en inglés es Financial Accounting Standards Board (FASB) y fue creado en el año 1973

vigencia de la Ley 26887 Ley General de Sociedades, en la que se dispone la aplicación obligatoria de las NIC en la preparación de los estados financieros (Congreso de la República, 1987). Más adelante, en el año 2005 entra en vigencia a nivel mundial un conjunto de nuevas normas, bajo la denominación de Normas Internacionales de Información Financiera, con el fin de acelerar el proceso de armonización contable. Estas normas han tenido un proceso un poco desfasado en Perú, ya que demoraron algunos años en oficializarse para su aplicación obligatoria (Molina, et al., 2014).

Como parte de las acciones de emisión de nuevos estándares contables, el reconocimiento de los ingresos sufre un cambio importante con la vigencia de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, emitida por el FASB y el IASB, mediante un proyecto conjunto, el cual demoró varios años en concluirse, desde el 2002 al 2014. “Esta norma ha reemplazado a la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, a la NIC 11 Contratos de Construcción y otras normas relacionadas” (IFRS Foundation, 2014a).

El propósito de la NIIF 15 es reconocer los ingresos ordinarios de tal manera que la transferencia de bienes o servicios, que se vayan a vender a clientes, se registre por un monto que refleje la contraprestación que la empresa espera obtener por dichos bienes o servicios (Deloitte, 2014). Este nuevo modelo será aplicado en cinco pasos, y afectará la base contable, debido a que el registro de los ingresos y costos sería diferente y también afectará la base tributaria, pues el Decreto Legislativo N° 1425, realiza modificaciones al artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta, incorporando el concepto de devengo en dicha norma (Poder Ejecutivo, 2018). Según Mere (2016), este sería el cambio contable más trascendente que se ha tenido desde la implementación de las NIIF en el año 2012.

Esta norma debió entrar en vigencia el 1 de enero de 2017, pero al ser una norma tan compleja, el IASB decidió extender su aplicación obligatoria

hasta el 1 de enero de 2018; ya que la mayoría de las empresas necesitaban un periodo de transición más amplio, debido a que la nueva normativa afecta la línea de los estados financieros y también el ámbito tributario (Deloitte, 2014). Sin embargo, el Consejo Normativo de Contabilidad extendió su aplicación obligatoria un año más en el Perú, pues menciona que las empresas aún no estaban preparadas para su aplicación. Según Mere (2016), en un artículo publicado en el diario Gestión, la nueva norma probablemente afectará la medición, el reconocimiento, la presentación de los ingresos de una entidad, la liquidación de impuestos, entre otros.

La NIIF 15 dispone un nuevo procedimiento para el reconocimiento de los ingresos, el cual tiene su base en cinco pasos a seguir, los cuales son:

“El primero, es el de identificar el contrato con el cliente; el segundo paso, es el de identificar las obligaciones separadas del contrato; el tercero, es determinar el precio de la transacción; el cuarto paso, es distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato; el quinto y último paso, es el de contabilizar los ingresos cuando la entidad satisface las obligaciones” (IFRS Foundation, 2014a).

Del mismo modo, uno de los principales cambios de la NIIF 15 desde el punto de vista financiero, según el estudio de Deloitte (2014) es:

“Con NIC 18, normalmente las entidades están reconociendo los ingresos únicamente en el momento de la entrega, considerando que hasta ese momento todavía se está reteniendo un cierto grado de exposición a los riesgos y beneficios. Con NIIF 15, el planteamiento conceptual es distinto, en primer lugar, la entidad deberá evaluar si el control se transfiere al cliente en el momento del envío o en el de la entrega y si es en el momento del envío, habrá

que evaluar si se debe asignar una parte del precio de la transacción a un servicio diferenciado de “envío y cobertura de riesgos”, que se reconocería al realizarse dicho servicio” (p.13).

Asimismo, según lo expuesto por Gil, la NIIF 15 generará que se tenga que “reconocer los ingresos en un momento posterior o anterior al que se registran en la actualidad y la distribución de los ingresos entre distintos bienes y líneas de servicios puede cambiar, algo que afectará los indicadores clave de rendimiento” (2014).

Una investigación de Deloitte (2016) señala que la Norma contempla en un contrato de construcción, como obligaciones separadas de desempeño, las etapas de diseño, construcción y exploración de un proyecto inmobiliario. Asimismo, implementa criterios para definir los costos que deben capitalizarse; para ello, es necesario diferenciar entre los costos en que se incurre para la obtención de un contrato y los que se relacionan con el cumplimiento del contrato. Por ejemplo, las comisiones por la venta del inmueble y los costos de licitación son considerados parte del costo atribuible a la obtención del contrato. En cambio, los costos legales deben ser considerados como gastos, sin importar que se logre o no el contrato.

Desde el punto de vista tributario, la principal diferencia es que la NIIF 15 señala que se debe reconocer los ingresos cuando se cumplan los cinco requisitos; es decir, cuando las obligaciones de desempeño establecidas hayan sido transferidas en su totalidad al cliente. En cambio, tributariamente, bajo el principio de devengado se debe reconocer los ingresos cuando surge una obligación sin considerar que la contraprestación fue percibida o no (Burga, 2017).

Sin embargo, esto se complica al tener aún muchos vacíos en la terminología y además porque hasta el año 2017 la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) no emitía una

norma completa sobre qué es lo que se entiende acerca del devengo tributario. Por otro lado, la Superintendencia del Mercado de Valores (SMV), aprovechó ese tiempo para solicitar que se realice una evaluación a esta norma con el fin de saber si es que se podrá aplicar oportunamente el plan de implementación que se necesitará para poder adaptar, efectuar y concluir correctamente con las nuevas exigencias. Por esa razón, la NIIF 15 entró en vigencia en Perú en forma obligatoria el 1 de enero de 2019.

b) Formulación del problema

A continuación, se presenta la propuesta del problema principal y los problemas específicos relacionados con el impacto contable y tributario que se genera en el Perú por la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, en particular, en las empresas del sector inmobiliario.

- Problema Principal

¿La aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes tiene un impacto contable y tributario en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú?

- Problemas Específicos

¿Cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú?

¿Cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el estado de resultados de las empresas del sector inmobiliario del Perú?

¿Cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la

determinación del impuesto a la renta de las empresas del sector inmobiliario del Perú?

c) Justificación

La investigación sobre el impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en las empresas del sector inmobiliario es importante, debido a que esta nueva norma trae una serie de cambios importantes para el reconocimiento de los ingresos. “Esto se debe a que, a diferencia de otras NIIF, esta es más restrictiva dado que presenta más reglas y ejemplos que la NIC 18 <Ingresos de Actividades Ordinarias>, NIC 11 <Contratos de Construcción> y las otras normas sustituidas” (Deloitte, 2014). No obstante, no es un problema que solo afecta al Perú, sino mundialmente, ya que aplica a todos los países que siguen los estándares del IASB, en los cuales “se cambiará el criterio de medición de las ventas, pues ahora con la NIIF 15 se deberá implementar un estricto modelo de cinco pasos que se aplicarán a todos los contratos con clientes” (IFRS Foundation, 2014a).

Asimismo, la investigación es relevante, debido a que la aplicación de esta nueva norma puede originar un impacto en las empresas inmobiliarias, ya que, al poseer contratos con múltiples elementos, deben aplicar los nuevos requerimientos que modifican la designación de si ciertos elementos de un contrato deben ser reconocidos de manera independiente, generando un cambio significativo en el reconocimiento de sus ingresos (Deloitte, 2018a). Para tal efecto, se analizará los impactos en una empresa del sector inmobiliario, para observar cual es el efecto en su situación financiera, estado de resultado, y también, cómo le afectará en el ámbito tributario.

d) Objetivos

Con relación a las preguntas de investigación relacionadas a la problemática identificada, se proponen los objetivos generales y específicos que se detallan a continuación:

- Objetivo General

Analizar si la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes tiene un impacto contable y tributario en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú.

- Objetivos Específicos

Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú.

Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el estado de resultados de las empresas del sector inmobiliario del Perú

Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la determinación del impuesto a la renta de las empresas del sector inmobiliario del Perú

e) Alcances

La investigación pretende analizar el impacto financiero y tributario de la aplicación de la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” en las empresas del sector inmobiliario del Perú. En tal sentido, la investigación será desarrollada mediante el desarrollo de un caso elaborado sobre la base de información financiera de empresas reales, para identificar los cambios que se generan por la aplicación de la NIIF 15. Asimismo, el alcance de la investigación pretende revisar la Ley

del impuesto a la Renta, para evaluar el impacto en el aspecto tributario, con respecto al principio del devengado en el reconocimiento de los ingresos.

f) Limitaciones

Debido a que la vigencia de la NIIF 15 “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes” es reciente, el tema no ha sido muy profundizado en el ámbito inmobiliario por otras investigaciones en el país; por lo que se revisará investigaciones que traten el tema en otros sectores y otros países. En este sentido, no representa una limitación para desarrollar el proyecto de investigación. Asimismo, se consultará revistas académicas, artículos de investigación, y otros documentos que permitan contar con los elementos necesarios para la construcción teórica y práctica vinculada al tema de investigación, así como la realización de consultas a especialistas sobre el tema de investigación, para validar los casos prácticos sobre los que se aplicará el análisis e interpretación de los resultados.

g) Guía de lectura de los capítulos de la tesis

En primer lugar, en el capítulo I se aborda el tema del marco teórico, en donde se explican los antecedentes de la investigación y las bases teóricas para el desarrollo de esta, en las cuales se analiza la normatividad contable a nivel internacional y en el Perú. Del mismo modo, se explican las normas contables, el tratamiento tributario vinculado a ingresos y se realiza una descripción sobre el sector inmobiliario en el Perú. Asimismo, se señalan las hipótesis y variables de la investigación, describiendo su operacionalidad.

En segundo lugar, en el capítulo II se describe la metodología de la investigación, en donde se detalla el tipo y diseño de la investigación, la

población y muestra, y también la recolección de datos, en donde se especifica el diseño y aplicación de instrumentos.

Por último, en el capítulo III se presenta los resultados de la investigación, en donde se precisa el análisis e interpretación de los resultados por cada objetivo de la investigación.



Capítulo I: Marco Teórico e Hipótesis y variables

Este capítulo se divide en dos partes importantes para la investigación, la primera de ellas está referida al marco teórico que sustenta el proyecto y que incluye los aspectos doctrinales, normativos y legales vinculados a los ingresos generados en las empresas. La segunda parte corresponde a las hipótesis propuestas para el proyecto, vinculadas a los problemas de investigación en estudio.

1.1 Marco teórico

Este apartado comprende el desarrollo de los antecedentes del problema de investigación y las bases teóricas, en donde se explica la evolución de la normativa contable, los conceptos referentes a ingresos y el tratamiento tributario de estos. Asimismo, se presenta una descripción del sector inmobiliario en el Perú y su relación con el problema de investigación.

1.1.1 Antecedentes

En esta sección se describen las principales tesis que se han desarrollado y sustentado en torno a las normas referentes a los ingresos de las empresas, las cuales serán de utilidad para fundamentar el desarrollo de la tesis propuesta.

En primer lugar, se presentan los hallazgos de la tesis elaborada por Chilcho y Huidobro en el año 2018, titulada “La NIIF 15 - Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes - y la evaluación de su impacto financiero y tributario en las empresas del sector construcción”, la cual enfoca los aspectos financieros y tributarios que tiene la aplicación de este estándar contable en el sector construcción, especialmente en las empresas de Lima, en los periodos de 2016 hasta el 2018.

Esta tesis tiene como objetivo mostrar cual es el impacto financiero y tributario de la implementación de la NIIF 15 en las empresas del sector construcción. La hipótesis planteada es “La NIIF 15 impacta positivamente en lo que respecta a la situación financiera y tributaria de las empresas del sector construcción” (Delgado et al., 2018, p.67). La metodología empleada incorpora el método cuantitativo, el cual consiste en analizar datos estadísticos y utilizar datos numéricos para probar una hipótesis. Los autores concluyen que, si se alcanzó el objetivo, debido a que “la norma impactará en la distribución de las utilidades, pues esta se relaciona directamente con las estimaciones que se realicen en el momento del reconocimiento de ingresos” (Chilcho y Huidobro, 2018, p.175).

En segundo lugar, la autora Seminario presenta en el año 2017 la tesis titulada “Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan”, en la cual se evalúa el impacto de esta norma contable en las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú, que no cotizan en la Bolsa de valores de Lima, en los últimos cuatro años.

Esta tesis tiene como objetivo “analizar y evaluar el impacto de la aplicación de la NIIF 15 en los resultados económicos y financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan en bolsa” (Seminario, 2017, p.6). Esto, principalmente, a que dicha NIIF plantea el cumplimiento de cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos. Del mismo modo, la hipótesis consiste en que “La aplicación de la NIIF 15, en comparación con la práctica actual, generará una disminución en los indicadores financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan” (Seminario, 2017, p.20). Para demostrarlo, se utilizó la metodología de la aplicación de un caso para mostrar cuál es el impacto de la normativa. El autor concluye que, si se pudo cumplir con el objetivo, ya que se demostró que la aplicación de la norma genera reducción de los resultados económicos-financieros en las empresas inmobiliarias.

En tercer lugar, se analiza la tesis realizada por Burga en el año 2018 titulada “la aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15”, esta investigación trata sobre los cambios que tendrá el reconocimiento de ingresos y gastos en el ámbito tributario con la entrada en vigencia de la NIIF 15 en el Perú. Esta investigación fue realizada en el año 2017, por lo que algunas normas pueden haber cambiado hasta la fecha. Principalmente, se centra en el caso del devengo jurídico, y en cómo ha variado con respecto a la NIC 18.

Uno de los objetivos específicos de esta tesis es el de determinar las consecuencias que traerá consigo la NIIF 15, a diferencia de la NIC 18, con respecto al reconocimiento de ingresos y gastos para efectos del Impuesto a la Renta. Asimismo, otro objetivo es el de proponer soluciones ante las controversias por el cambio de normativa, evaluando los distintos escenarios para la Administración Tributaria, como los que se generan por la posición del Tribunal Fiscal ante este cambio. La hipótesis evalúa la “aplicación de normas contables para dar contenido a términos, conceptos o supuestos contenidos en la norma tributaria” (Burga, 2018, p.2).

La metodología de este trabajo es utilizar el sustento, tanto de normas contables como tributarias, para que de esa manera se observe el verdadero impacto de la NIIF 15. La autora concluye que, si se demostró la hipótesis, ya que “en el Perú existe la necesidad de contar con una norma de remisión a las normas contables, habiéndose utilizado diversas disposiciones del Código Tributario o de la Ley de la Impuesto a la Renta para justificar su aplicación” (Burga, 2018, p.32).

Por último, se presenta la tesis de Moreno, Muñoz, Nicho y Rodríguez, titulada “Proyecto de Mejora en la Gestión Financiera de la Empresa Constructora Pérez & Pérez S.A.C.” la cual fue publicada en el 2019. Esta investigación trata sobre las empresas del sector construcción en el Perú que se crean sin tener una buena planificación financiera y que por ello muchas quiebran. En esta tesis se desarrolla un caso aplicativo, mostrando

sus estados financieros, para lo cual realizan un especial énfasis en el análisis del impacto de la NIIF 15 en su situación financiera.

Los objetivos específicos son identificar las oportunidades de mejora en la dirección de la empresa, proponer la implementación de indicadores de gestión financiera y comercial, y, por último, proponer alternativas de solución para mitigar los potenciales efectos de la ocurrencia de eventos de riesgos en la empresa. Del mismo modo, la hipótesis propone una mejora en la toma de decisiones a través de la implementación de la cultura de la gestión financiera y administración de riesgos.

Para la metodología de este trabajo se optó por realizar un análisis vertical y horizontal, y utilizar ratios financieros para medir la gestión financiera y mejorarla. Los autores concluyen que si se cumplió con la hipótesis debido a que se pudo encontrar oportunidades de mejora en la dirección de la empresa, como una planificación de mejora en el largo y mediano plazo.

1.1.2 Bases teóricas

Esta sección incorpora los aspectos más importantes vinculados a la normatividad contable vigente a nivel internacional y en Perú, así como los principales cambios que se han presentado en los últimos años. Asimismo, se realiza una descripción específica de normas o estándares que están referidas al reconocimiento contable de los ingresos en las empresas, así como el tratamiento tributario vigente en el Perú, vinculado a esta problemática.

a. Evolución de la normatividad contable

A lo largo de los años, se han producido diversos cambios en la normativa contable, tanto internacionalmente como en el Perú. En los siguientes párrafos se describe cómo está estructurada la normatividad contable.

Normatividad contable a nivel internacional

En los últimos años se han observado grandes cambios en la normativa contable debido a la globalización económica, ya que las empresas necesitaban que la información financiera fuera comparable para poder expandir sus negocios a otras partes del mundo y comparar su desempeño con sus principales competidores. En este contexto, Palacios y Martínez consideran que “durante los últimos años, numerosos organismos han participado activamente en el proceso de búsqueda de un conjunto de normas que permitan una plena armonización contable” (2005, p.104). En este sentido, se crearon organismos internacionales, tanto en Europa como en Estados Unidos, como son el International Accounting Standard Board (IASB) y el Financial Accounting Standards Board (FASB), respectivamente, los cuales, si bien no son los únicos, se han posicionado como los principales referentes a nivel mundial. No obstante, existen grandes diferencias entre estos organismos, ya que cada uno establece sus propias normativas, las cuales se rigen por diferentes principios, aunque en algunos proyectos, han trabajado en forma conjunta.

El origen de este proceso se presenta debido a que cada país se regía bajo sus propias prácticas y Principios Contables, los cuales no necesariamente coincidían con los denominados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) en inglés. Con el transcurrir del tiempo, se observó que las grandes diferencias entre los PCGA de cada país se hacían más notorias, por ejemplo “En Norteamérica el UEPS³ era ampliamente usado en los inventarios en EE. UU., pero en Canadá su uso estaba limitado a unas pocas industrias” (Skinner, 1972, p.30). Esto, generaba dificultades al momento de la comparación de los estados

³ El método UEPS hace referencia a las últimas entradas primeras salidas del inventario. Esto quiere decir que las últimas mercaderías que adquiere la empresa serán las primeras en vender; por lo que, en el almacén quedarán las primeras compras que realizó la empresa (Chang, González, López y Moreno, S/F).

financieros de las empresas en diferentes países, en perjuicio de la toma de decisiones de los inversionistas.

Para tomar conocimiento sobre este orden internacional de la normatividad contable, en primer lugar se explicará la creación y evolución del IASB, organismo que nace en el año 1973 en Londres, bajo la denominación de International Accounting Standards Committee (IASC), el cual tenía como propósito normar los temas contables y comparar las normas que coexistían, para buscar la manera de eliminar los puntos de discrepancia que se generaban por las diferentes normativas vigentes entre los diferentes países, para lo cual se emiten las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), denominadas IAS, por sus siglas en inglés. (Ugalde, 2014).

Como explica Ugalde, en un principio, muchas de las normas emitidas proponían diferentes tratamientos contables para una misma transacción, lo que generaba resultados distintos según el parámetro que se utilizaba (2014). Es por ello que, “en el 2000 los 143 profesionales provenientes de 104 países que conformaban el IASC aprueban una reestructuración y una nueva constitución, cambiando su nombre a International Accounting Standards Board (IASB)” (Ugalde, 2014, p.207), denominación que mantiene hasta la fecha.

El IASB se define como “un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las normas internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por sus siglas en inglés)” (Ugalde, 2014, p.207). El propósito de estas normas es de sintetizar los flujos de capitales internacionales entre las empresas que cotizan en bolsa, principalmente.

En segundo lugar, se hace referencia al otro organismo regulador en materia contable, para lo cual se explica su creación y evolución. El FASB es un organismo sin fines de lucro que sustituyó al Accounting Principles Board (APB) en el año 1973, con el objetivo de implantar y mejorar los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP) para las

empresas públicas en los Estados Unidos (Málaga, 2015). Asimismo, este organismo busca solucionar las diferencias y tratar de mejorar la comparabilidad de los estados financieros de los distintos países en el mundo.

Según Zeff, “una de las prioridades del IASB en el 2001-2002 era comenzar un proceso de mutua convergencia con el FASB” (2012, p.148). Por esta razón, en el año 2002, se firma el Acuerdo Norwalk con el objetivo de eliminar las diferencias entre las US GAAP y las NIIF, las cuales no permiten la correcta comparabilidad y confiabilidad de la información contable entre empresas extranjeras.

Según Gómez (2005), este acuerdo plantea tres puntos importantes para la convergencia entre ambas organizaciones. El primero, consiste en que el material contable que se emita sea de calidad y que este pueda compararse. El segundo, se refiere a la eliminación de las diferencias que afecten la materialidad; por último, menciona el reemplazo de las normas que se consideren débiles a unas más sólidas.

Para cumplir estos objetivos, ambos organismos plantearon un memorando de entendimiento, en donde se establecen una serie de objetivos a corto y a largo plazo. En el Cuadro 1 se presentan las principales diferencias entre el IASB y las US GAAP.

Cuadro 1: Principales diferencias entre NIIF y US GAAP

CONCEPTO	ESTADOS FINANCIEROS	IASB	US GAAP
Presentación de estados financieros	Estado de Resultado Integral	Los gastos se clasifican por naturaleza o función	Los gastos se clasifican por función
	Estado de Situación Financiera	No se indica ni el formato ni la estructura del estado	Activos y pasivos se reportan en orden de liquidez
	Flujo de efectivo	Intereses y dividendos ganados = actividades de operación o inversión Intereses y dividendos pagados = actividades de operación o financiamiento	Intereses y dividendos ganados e intereses pagados = actividades de operación Dividendos pagados = actividad de financiamiento
CONCEPTO	PARTIDAS	IASB	US GAAP
Activos	Inventario	Supuestos de flujo: PEPS y Promedio	Supuestos de flujo: PEPS, UEPS, Promedio
		Incluye costos de diseño	No incluye costos de diseño
		Costos o valor neto de realización el menor, valor neto de realización = precio estimado de venta - costos estimados de terminación y venta	Costos o mercado el menor, mercado = costo de reemplazo por compra o producción
	Propiedad, Planta y equipo	Modelo de costo o modelo de revaluación	Modelo de costo
	Contratos de construcción de largo plazo	Método de porcentaje de avance de preferencia y el de contrato terminado solamente en casos especiales	Método de porcentaje de avance de siempre que sea posible y el de cero ganancias en los demás
	Costos de préstamos para ciertos activos	Da opción de capitalizar o pasar por gasto	Capitalizables siempre

	Negocios conjuntos	Se permite el método de participación y la consolidación proporcional	Principalmente se usa el método de participación
	Investigación y desarrollo	Los costos de investigación son gastos conforme se incurren, pero los de desarrollo se pueden capitalizar si cumplen ciertos requisitos	Todos los costos son pasados a gasto conforme se incurre en ellos
	Plusvalía	Registrada al costo, sin amortización, se evalúa su deterioro cada año	Registrada al costo y amortización en su vida útil, menor a 40 años
Pasivos	Pasivos contingentes	Rango medio de los costos asociados estimados	Rango más bajo de los costos asociados estimados
		Arrendamientos financieros	Condiciones para la clasificación: el contrato abarca el 75% o más de la vida útil del activo y el valor presente de los pagos es al menos el 90% del valor justo del activo
	Pensiones	Activos del plan, las obligaciones por los beneficios proyectados más o menos las ganancias o pérdidas actuariales	Activos del plan, las obligaciones por los beneficios proyectados

Fuente: Ugalde (2014). Elaboración propia.

A la fecha de esta investigación, los dos organismos han llevado a cabo proyectos conjuntos para la emisión de normas contables que reflejen una efectiva convergencia, minimizando el nivel de diferencias entre los diferentes tratamientos contables para algunas transacciones específicas.

Normatividad Contable en el Perú

En esta sección se describe los hitos más importantes que ocurrieron en el proceso normativo contable en el Perú, los cuales han llevado a la aplicación integral del modelo contable de las NIIF.

En primer lugar, es importante mencionar que el “Sistema Nacional de Contabilidad (SNC) fue creado por ley 24680 el 3 de junio de 1987, la misma que fue modificada por ley 28708, Ley General del Sistema Nacional de Contabilidad, promulgada el 10 de abril del 2006” (Molina et al., 2014, p.15). Entre sus principales funciones se encuentran indagar y examinar las distintas propuestas de normas contables en los sectores públicos y privados; también, promulgar resoluciones a favor de estas normas; por último, responder cualquier incertidumbre sobre lo que esté a su alcance (Molina et al., 2014).

Por otro lado, el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) es el órgano que está encargado de establecer las normas contables del sector privado y está integrado por representantes de nueve entidades, entre las que se encuentran la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, Facultades de Ciencias Contables y Financieras del país, Superintendencia del Mercado de Valores y Superintendencia de Banca, Seguros y AFP, entre otras. Las principales funciones que tiene esta institución son las siguientes:

“Estudiar, analizar y opinar sobre las propuestas de normas relativas a la Contabilidad de los sectores públicos y privados; emitir resoluciones dictando y aprobando las normas de Contabilidad para las entidades del sector privado; y absolver consultas en materia de su competencia” (Díaz 2010, p.27).

Otra institución representativa en el ámbito contable es la vinculada al gremio profesional, a la fecha, conocida como Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, la cual agrupa a todos los Colegios Departamentales de contadores públicos del país. Si bien el ejercicio de Contador Público se encuentra regulado por una Ley, los colegios de contadores públicos no están facultados para normar en temas contables, pero si para recomendar los aspectos vinculados a la profesión. En este contexto, cada dos años se organiza un congreso nacional de

contadores públicos, en los cuales, en sus inicios, se traducían, analizaban y recomendaban la adopción de las NIC vigentes en su momento, tal como se dio en los congresos nacionales realizados en los años 1986, 1988 y 1990, en los que se aprobó recomendar la adopción de la NIC 1 hasta la NIC 29. Estos acuerdos se convierten en la primera referencia para recomendar la adopción de las NIIF por las empresas peruanas.

Casi a mediados de la última década del siglo XX, se marca el primer hito que da validez legal al modelo contable de las NIIF en el Perú, cuando en el año 1994 el CNC, según sus atribuciones, decide oficializar en el Perú el grupo de normas adoptadas por los Congresos Nacionales de Contadores Públicos respectivos, mencionando que los estados financieros deben ser preparados tomando en cuenta las normas establecidas por el CNC y por las NIC (Díaz, 2010). Con ello se busca que el país logre tener una armonización en sus normas contables al igual que otros países del mundo.

Posteriormente, a partir del año 1998, con la entrada en vigencia de “la Ley General de Sociedades, Ley N° 26887, según lo establecido en su artículo 223, se incorporó la obligatoriedad de que los estados financieros se preparen y presenten de conformidad con las normas legales y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (Lam 2010, p.9). Esta referencia de los PCGA es aclarada posteriormente por el CNC, indicando que los PCGA a que hace referencia la Ley General de Sociedades, incluyen a las NIC vigentes en nuestro país.

A partir de estas disposiciones establecidas por la Ley General de Sociedades, el CNC ha continuado en forma constante con el proceso de adopción de los nuevos estándares publicados por el IASB, así como las revisiones y actualizaciones de las normas anteriores, las cuales son de aplicación obligatoria para las empresas peruanas.

Enmarcado en este proceso de estandarización de las normas contables, el CNC decide oficializar la aplicación de la NIIF para las PYMES, con vigencia a partir del 1 de enero del 2011. Esta decisión se encuentra expresada en la Resolución N° 45-2010-EF/94 del 30 de noviembre de 2010, la cual menciona que:

“La obligatoriedad de aplicar esta norma para aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, que no se encuentren bajo la supervisión y control de la CONASEV y SBS, y que obtengan ingresos anuales por ventas de bienes y/o servicios o tengan activos totales menores a 3 000 Unidades Impositivas Tributarias” (Díaz 2010, p.10).

Es importante mencionar que los nuevos cambios que se realicen a las NIIF completas, no afectarán a la aplicación de la NIIF para las PYMES mientras estas no sean revisadas por el CNC (Molina 2013), para lo cual, el IASB publicó en mayo del 2015 una nueva versión de estos estándares, los cuales han sido aprobados en Perú, mediante la publicación de la Resolución de Consejo Normativo de Contabilidad N° 003-2020-EF/30 con vigencia a partir del 10 de setiembre de 2020 (Consejo Normativo de Contabilidad, 2020). A la fecha de esta investigación, el IASB se encuentra trabajando un proyecto de revisión y mejora de la versión actual de la NIIF para las PYMES.

Es importante mencionar que en el año 2010 la CONASEV, conocida hoy como SMV, estableció que las empresas que se encuentran bajo el ámbito de su supervisión deben cumplir con la aplicación plena de las NIIF vigentes a nivel internacional, independientemente de la oficialización por el órgano competente, que es el CNC. Esta disposición origina que nos encontremos ante un escenario de requerimientos diferentes para las empresas, dependiendo de si son supervisadas o no, por lo que algunas podrían estar aplicando una versión vigente a nivel internacional, pero que en el Perú aún no se encuentra oficializada por el CNC.

Si bien son muchas las acciones y estrategias que se han implementado para la aplicación efectiva de las NIIF por las empresas peruanas, no hay evidencia que confirme su aplicación, o correcta aplicación para las empresas obligadas, por lo que, con el objetivo de lograr que se incremente la cantidad y calidad de la información preparada sobre la base de las NIIF, se publica Ley 29720 del 25 de junio de 2011, la cual establece la obligación para que las empresas con ingresos o activos totales iguales o mayores a 3,000 UIT presenten sus estados financieros auditados a CONASEV (Congreso de la República del Perú, 2011). Los parámetros establecidos en esta norma legal fueron modificados hasta en cuatro oportunidades, con el fin de flexibilizar y dar facilidades para que las empresas puedan implementar las NIIF en nuestro país.

Sin embargo, en el año 2014 el Tribunal Constitucional sanciona la inconstitucionalidad del artículo 5° de la Ley 29720 sobre el pedido interpuesto por más de 5,000 ciudadanos. Esta decisión se fundamenta en que la información presentada en los estados financieros de las empresas se encuentra en el ámbito protegido por el derecho a la intimidad, en lo que se refiere al secreto bancario y reserva tributaria (Tribunal Constitucional, 2014).

De la misma manera, el Tribunal Constitucional menciona que en el caso de que ciertas empresas no decidan formar parte del mercado no deberían estar obligadas a presentar sus estados financieros de manera pública, ni seguir las exigencias de la SMV (La Ley, 2016). Es de esta manera, que hasta el año 2020 sólo las empresas que se encuentran bajo la supervisión de la SMV deben presentar sus estados financieros auditados a esta institución y ceñirse a sus normas regulatorias.

En la última década, el IASB ha continuado con los proyectos de emisión de nuevos estándares contables para su aplicación a nivel internacional, los cuales han sido oficializados por el CNC para su

aplicación por parte de las empresas peruanas, como por ejemplo, la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, oficializada mediante la Resolución N° 056-2014-EF/30 del 12 de noviembre de 2014 (Consejo Normativo de Contabilidad, 2014); la NIIF 16 Arrendamientos, oficializada mediante la Resolución N° 062-2016-EF/30 del 14 de junio de 2016 (Consejo Normativo de Contabilidad, 2016); y, la NIIF 17 - Contratos de Seguro, oficializada mediante la Resolución N° 004-2017-EF/30 del 28 de setiembre de 2017 (Consejo Normativo de Contabilidad, 2017).

Para el caso específico de la NIIF 15, su aplicación estaba prevista a partir del 1 de enero de 2018; sin embargo, el 15 de enero de 2018, el Consejo Normativo de Contabilidad emitió la Resolución N°005-2017-EF/30, en donde hace pública la postergación de la NIIF 15 para el 1 de enero 2019, permitiendo su aplicación anticipada (Consejo Normativo de Contabilidad, 2017). Mediante esta modificación se busca que las empresas se adapten a los nuevos lineamientos de la norma, ya que establece grandes cambios con respecto al reconocimiento de ingresos.

b. Teorías de ingresos

Las empresas, independientemente del giro o del sector en que desarrollen sus actividades, tienen como principal fuente generadora de recursos, los ingresos por ventas o prestación de servicios, los cuales requieren de normas contables específicas y transparentes para su reconocimiento en la información financiera de las empresas.

En este sentido, según Vázquez y Bongianino, los ingresos se pueden definir de la siguiente manera: “son los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente” (2008, p.141). Sobre esta definición se considera que los ingresos son fundamentales para los resultados de la empresa, ya que de estos depende que continúen sus actividades.

Del mismo modo, Ureña define los ingresos como valores que perciben las compañías en el momento en que generan una venta o brindan algún servicio, con el propósito de adquirir ganancias (2010). Con esta definición, el autor hace énfasis en que los ingresos no hacen referencia a las aportaciones monetarias o no monetarias que realizan los accionistas o socios de las empresas. En el mismo sentido, con el fin de contextualizar estos conceptos, encontramos que para Córdor los ingresos son:

“La expresión monetaria de los bienes entregados o cedidos y servicios prestados a terceros por la empresa, por los que haya recibido una contraprestación o haya surgido el derecho a la misma, ya en forma de aumento de activos o de eliminaciones de pasivos” (1990, p.688).

Como se puede apreciar, existen múltiples conceptos de ingresos, los cuales no se contradicen entre sí, sino que se complementan. Este término existe desde muchos años antes que se publiquen las NIC o NIIF, las cuales recogen la teoría relacionada.

Aparte de la definición de ingresos, se encuentra una clasificación de estas alternativas. Según Déniz, Bona, Pérez y Suárez, se encuentran los ingresos por operaciones continuadas, los cuales se originan de las actividades que la entidad desarrolle en el presente y de las que piensa seguir operando (2008). Del mismo modo, los autores mencionan los ingresos procedentes de operaciones ininterrumpidas, los cuales hacen referencia a aquellos ingresos por actividades que la empresa haya vendido o lo piensa hacer en un futuro (Déniz, Bona, Pérez y Suárez, 2008).

En opinión de Piña, “el principio básico es que una entidad debe reconocer ingresos para reflejar la transferencia de bienes o servicios (activos) debidos a los clientes por un importe que representa la retribución esperada como contraprestación” (Piña, 2013, p.939). De esta definición,

debe quedar claro que el reconocimiento de ingresos se origina por una transacción comercial entre dos partes, lo cual debe ser reflejado en la información financiera de todo tipo de empresas.

Cabe resaltar, que es de suma importancia tener el conocimiento de estas definiciones, pues las NIC y NIIF que se mencionan a continuación hacen referencia al reconocimiento de ingresos.

c. Normas Contables vinculadas a Ingresos

Las normas vinculadas a ingresos que se describen en este apartado son la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias, la NIC 11 Contratos de Construcción, la NIC 12 Impuesto a las ganancias y la NIIF 15 Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes, con mayor énfasis en esta última, ya que es la que corresponde al objetivo de estudio de esta investigación. Asimismo, se expondrá algunos puntos relevantes de la interpretación SIC-27 Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento, la SIC-31 Permutas de Servicio de Publicidad y la CINIIF 15 Acuerdo para la Construcción de Inmuebles.

NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias

La NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias menciona que, “el objetivo de esta Norma es establecer el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias que surgen de ciertos tipos de transacciones y otros eventos.” (IFRS Foundation, 2014b, p.1). Esto servirá para que las transacciones sean registradas correctamente en los estados financieros de manera uniforme. Es de suma importancia recalcar que dichos ingresos deben de ser reconocidos si es que los beneficios económicos futuros vayan a ingresar a la compañía y realmente puedan valorizarse.

Del mismo modo, este estándar contable describe lo correspondiente al alcance, indicando que:

“Esta Norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos: venta de bienes, la prestación de servicios; y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos” (IFRS Foundation, 2014b, p.1).

Como explica Taco, por el lado de venta de productos se hace referencia a los que la entidad produce para su posterior venta, los que han sido comprados para comercializarlos y terrenos, o alguna propiedad para volver a venderse a otras personas. Con respecto a la prestación de servicios, se encuentran aquellos que se mencionan en un contrato por algún periodo contable. Además, por el lado de uso de activos de la entidad por parte de terceros, en el caso de intereses, explica, que es lo que se cobra por uso de efectivo o equivalentes de efectivo que lleva a la empresa a tener una deuda; en el caso de regalías, se refiere a las patentes, marcas, derechos de autor, entre otros. Por último, en el caso de dividendos, se refiere a que los accionistas reciban sus utilidades, de acuerdo con lo que le corresponde según sus respectivas inversiones en la empresa (2010).

Entre las principales definiciones de esta norma contable, podemos mencionar el correspondiente al concepto de ingreso de actividades ordinarias, el cual se describe como:

“La entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio” (IFRS Foundation, 2014b, p.2).

Este ingreso se refiere específicamente a las entradas brutas por beneficios económicos que reciba la empresa o que vaya a recibir, y no incluye los aportes patrimoniales que pueda realizar algún accionista.

Del mismo modo, la segunda definición importante de esta norma está referida al valor razonable, el cual “es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesado y debidamente informado, que realizan una transacción libre” (IFRS Foundation, 2014b, p.2).

Por otro lado, con respecto a la medición de los ingresos de actividades ordinarias, en la NIC 18 se menciona que “la medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos” (IFRS Foundation, 2014b, p.2). Además, en general, dichos ingresos van a ser determinados por acuerdo entre la empresa y quién venderá el activo. De la misma manera, aquel valor razonable debe ser medido contando cualquier descuento que se le brinde en la transacción.

Sin embargo, se plantea el problema en el cuál surge la interrogante de en qué circunstancias un vendedor va a poder medir de manera fiable los ingresos por el valor razonable de los servicios publicitarios recibidos o los que se hayan brindado en la permuta, por lo que, para brindar un mejor entendimiento, la interpretación SIC-31 Permutas de Servicio de Publicidad, acordó que “los ingresos de actividades ordinarias por una permuta de servicios publicitarios no pueden ser medidos de manera fiable según el valor razonable de los servicios publicitarios recibidos” (IFRS Foundation, 2014b, p.1).

De la misma manera, se encuentra en la NIC, la identificación de la transacción. En este se menciona que en su mayoría:

“El criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los

componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación” (IFRS Foundation, 2014b, p.3).

En ese caso, se podría hacer referencia a un ejemplo en el cual se expresa que si en el precio de venta de algún producto, existe una cantidad que es identificada a cambio de un servicio que se dará en el futuro, dicho importe será diferido y el ingreso va a ser reconocido durante el intervalo del tiempo que va a ser ejecutado dicho servicio (IFRS Foundation, 2014b).

Otro punto importante de esta norma contable, de utilidad para esta investigación, es la venta de bienes y de servicios, en cuyo caso, la venta de bienes los ingresos de actividades ordinarias deberán ser reconocidos y registrados al cumplirse los siguientes puntos:

“La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas (...); la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (...) ni retiene el control efectivo sobre los mismos; el importe de los ingresos (...) pueda medirse con fiabilidad; sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; los costos incurridos, o por incurrir (...) pueden ser medidos con fiabilidad” (IFRS Foundation, 2014b, p.3).

Debe entenderse que normalmente, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad se va a dar al momento de la titularidad legal al comprador. Mientras que, pueden existir otros casos que, al momento de transferir riesgos y ventajas, será en un momento diferente a cuando se transfiere la titularidad legal (IFRS Foundation, 2014b). Esta acotación implica un análisis más amplio de la transacción, para identificar casos diferenciados de la transferencia de la titularidad legal.

Por el lado de prestación de servicios, la NIC 18 menciona que para que los ingresos puedan ser estimados con fiabilidad, estos deben reconocerse teniendo en cuenta el grado de terminación. Para que dicho resultado pueda ser estimado con fiabilidad debe cumplirse los siguientes aspectos:

“El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; el grado de realización de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, pueda ser medido con fiabilidad; y los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad” (IFRS Foundation, 2014b, p.4).

Para que este punto se entienda mejor, se debe de consultar la interpretación SIC-27 denominada Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento. En esta se menciona específicamente sobre el párrafo 20, que los criterios que se han especificado deben de aplicarse a los hechos de cada acuerdo, para definir cuándo se reconocerá el ingreso por las cuotas de efectivo que se reciba.

NIC 11 Contratos de Construcción

El objetivo de la NIC 11 es “prescribir el tratamiento contable de los ingresos de actividades ordinarias y los costos relacionados con los contratos de construcción” (IFRS Foundation, 2014c, p.1). Es decir, establece los parámetros que se deben aplicar para el reconocimiento y registro de los ingresos en el período que corresponden. Además, señala los costos que se deben incluir como parte del contrato; para ello, se debe tener en cuenta si es un contrato a precio fijo o es un contrato basado en el costo más honorario.

El alcance de esta norma está referido a los contratos de construcción, los cuales están contabilizados en los estados financieros de los

contratistas (IFRS Foundation, 2014c). De acuerdo con Llangari, la norma determina cuáles son los métodos que se pueden aplicar para registrar los ingresos y gastos por los contratos de construcción, con el objetivo de presentar información confiable y razonable en los estados financieros de los contratistas (2015).

Del mismo modo, la norma define tres principales términos que permiten lograr un mejor entendimiento de esta. En primer lugar, define el concepto de contrato de construcción, el cual hace referencia al “contrato de construcción para la fabricación de activos que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización” (IFRS Foundation, 2014c, p.1).

Este contrato involucra dos partes, una nombrada comitente (que es el propietario de la construcción) y la otra llamada contratista (que es quien se encarga de la construcción), en donde el vínculo entre ambos es la obligación de cumplir con el plano o proyecto y el pago por ello (Prado, 2014). Asimismo, es importante tener en cuenta el período de duración del contrato, ya que generalmente su realización involucra más de un período contable, lo cual implica el reconocimiento de ingresos y costos relacionados, en momentos determinados.

El segundo concepto es contrato de precio fijo, el cual significa que “el contratista acuerda un precio fijo, o una cantidad fija por unidad de producto, y en algunos casos tales precios están sujetos a cláusula de revisión si aumentan los costos” (IFRS Foundation, 2014c, p.1).

En este caso, este tipo de contratos se aplican cuando se desea obtener un bien o un servicio con ciertas condiciones específicas y se establece un precio fijo antes de iniciar con este. En la mayoría de los casos, este tipo de contratos es el más utilizado, ya que, si el valor del

costo se excede al pactado, el contratista es el que se responsabiliza por esta situación (Universidad para la Cooperación Internacional, S/F).

Por último, se define el término de contrato de margen sobre el costo, como “el contrato de construcción en el que se reembolsan al contratista los costos satisfechos por él y definidos previamente en el contrato, más un porcentaje de esos costos o una cantidad fija” (IFRS Foundation, 2014c, p.1).

Por otro lado, la NIC 11 establece cómo debe realizarse la agrupación y segmentación de los contratos de construcción. En el caso de que un contrato involucre más de un activo, se debe tratar cada uno de manera independiente cuando se le asigna precios distintos a cada uno; asimismo, cuando tengan negociaciones separadas y se puedan reconocer los ingresos y costos de cada activo (IFRS Foundation, 2014c).

Con respecto a los contratos que involucren más de un cliente, se debe tratar como un único contrato de construcción cuando se acuerdan de manera conjunta, cuando forman parte de un mismo proyecto con un margen de rentabilidad integral y se realizan al mismo tiempo o de forma secuencial (IFRS Foundation, 2014c).

En el caso de que el cliente desee adicionar un activo al contrato inicial, se deberá tratar de manera independiente cuando el activo se diferencia en diseño o propósito a los activos pactados en el contrato inicial y el precio de este no tiene relación con el precio fijado en el contrato inicial (IFRS Foundation, 2014c).

Esta norma contable establece que los ingresos de actividades ordinarias del contrato deben estar compuestos por el valor inicial del ingreso de actividades ordinarias definido en el contrato, así como las modificaciones realizadas en el desarrollo de la realización del contrato, como reclamos o incentivos que signifique aumentar o disminuir los ingresos de actividades ordinarias. Asimismo, señala que deben ser

medidos al valor razonable del bien o servicio recibido (IFRS Foundation, 2014c).

Del mismo modo, los costos del contrato involucran los costos de mano de obra, de supervisión, de materiales empleados en el proyecto, la depreciación de las propiedades, planta y equipo, la asistencia técnica y los esperados de las garantías. No obstante, los costos de administración, costos de ventas y costos de investigación no deben formar parte de los costos del contrato de construcción. (IFRS Foundation, 2014c).

Asimismo, la NIC 11 establece que para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias y gastos del contrato deben cumplirse lo siguiente:

“El resultado de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos de actividades ordinarias y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como ingreso de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa” (IFRS Foundation, 2014c, p.4).

Cuando se trata de un contrato a precio fijo, la culminación del contrato puede determinarse de manera fiable cuando los ingresos de actividades ordinarias pueden medirse con integridad, es posible que se genere rentabilidad del contrato y los costos directos del contrato se reconocen de manera eficaz con el objetivo de contrastar los costos reales del contrato con las estimaciones realizadas anteriormente (IFRS Foundation, 2014c).

En el caso de contratos de margen sobre el costo, la culminación del contrato puede realizarse de forma íntegra cuando sea posible percibir rentabilidad del contrato y que los costos directos e indirectos sean fácilmente determinados y calculados de manera confiable (IFRS Foundation, 2014c).

Por último, si se considera posible que los costos de contrato sean mayores a los ingresos de actividades ordinarias, se deberá registrar de manera inminente como un gasto sin importar que el trabajo se haya iniciado. (IFRS Foundation, 2014c).

Con la finalidad de entender mejor la norma, se debe revisar la interpretación CINIIF 15 llamada Acuerdo para la Construcción de Inmuebles, la cual menciona que la edificación de un inmueble cumple con el concepto de contrato de construcción cuando el cliente logra identificar los componentes primordiales del diseño del proyecto.

NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

El objetivo de esta norma es determinar la metodología que “aplicará una entidad para presentar información útil a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente” (IFRS Foundation, 2014a, p.1). Es decir, se basará en que la empresa registre sus ingresos de actividades ordinarias con el fin de confirmar la transferencia del bien o del servicio pactado con el cliente. Asimismo, es importante tener en cuenta, el hecho de que la NIIF 15 reemplaza a dos normas anteriores, la NIC 11 y la NIC 18, así como sus respectivas interpretaciones.

La lectura de este nuevo estándar contable nos lleva a identificar el alcance de esta, el cual se basa en que una empresa:

“Aplicará esta Norma a un contrato (distinto de un contrato enumerado en el párrafo 5) solo si la contraparte del contrato es un cliente. Un cliente es una parte que ha contratado con una entidad para obtener bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la referida entidad a cambio de una contraprestación (IFRS Foundation, 2014a, p.2).

Uno de los cambios importantes y novedosos de esta norma, está referido al reconocimiento de ingresos, que según la NIIF 15, se establece en cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos, los cuales se describen en los siguientes párrafos.

El primero consiste en identificar el contrato con el cliente, para lo cual, según la NIIF 15 se debe cumplir con los siguientes requisitos:

“Las partes del contrato han aprobado el contrato (...) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones; la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; el contrato tiene fundamento comercial” (IFRS Foundation, 2014a, p.3).

En el mismo sentido, Pacheco menciona que al momento de que dichas condiciones se cumplan, ya no se necesitan que se vuelvan a revisar, excepto que surjan cambios en los términos del contrato. A pesar de que los contratos se contabilicen de manera independiente, la NIIF 15 señala que estos se agrupan como uno solo si es que se han celebrado el mismo día y con las mismas partes involucradas (2016).

El segundo paso es identificar las obligaciones separadas del contrato, lo cual se debe realizar al inicio de este. Asimismo, cada actividad de desempeño identificada debe ser diferente y se puede obtener beneficios del bien o servicio por sí solo o en conjunto con otros recursos (IFRS Foundation, 2014a). A diferencia del tratamiento que establecía la NIC 18, con este nuevo estándar nos podemos encontrar ante un contrato que contiene más de una obligación de desempeño, por lo que debe reconocerse en forma separada.

El tercer paso consiste en determinar el precio de la transacción, el cual se define en la NIIF como “el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros” (IFRS Foundation, 2014a, p.9). En este caso, el precio de la transacción puede ser diferente a los precios independientes de las obligaciones de desempeño que conforman el contrato.

Es importante mencionar que estos ingresos deben revelar los importes que la empresa espera obtener según el contrato celebrado, y no lo que en realidad se cobrará. El precio determinado en el contrato puede ser de tipo fijo o también de tipo variable, es decir, que se incluyan descuentos, reembolsos, bonificaciones y similares.

El cuarto paso establecido en la norma consiste en distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato, las cuales, como se mencionó, pueden ser más de una. Esto tiene como objetivo:

“Asignar el precio de la transacción 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, 2014a, p.13).

En este caso, si el contrato incorpora dos o más obligaciones de desempeño distintas, el precio de la transacción debe distribuirse proporcionalmente entre estas, procedimiento que no se aplicaba en el reconocimiento establecido por la anterior norma, la NIC 18.

Por último, el paso cinco consiste en contabilizar los ingresos cuando la entidad satisface las obligaciones, el cual hace referencia a que “una obligación se considera satisfecha cuando el control de los bienes o servicios subyacentes a la obligación en cuestión se transfiere al cliente”

(Deloitte, 2014, p.12). Del mismo modo, es importante mencionar que el término control hace referencia a la facultad de gestionar el uso y conseguir todos los beneficios que provengan del activo subyacente al bien o servicio brindado.

Por otro lado, dentro de la información a revelar, la NIIF 15 menciona que es necesario que los usuarios de los estados financieros puedan comprenderlos para un mejor uso y manejo de estos. Para lograr ese objetivo, “una entidad revelará información cualitativa y cuantitativa sobre los siguientes aspectos: sus contratos con clientes; los juicios significativos, y cambios en dichos juicios, realizados en aplicación de esta Norma a dichos contratos; y por último los activos reconocidos por los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente” (IFRS Foundation, 2014a, p.17).

También es importante resaltar los cambios que genera la aplicación de la NIIF 15 para el reconocimiento de ingresos en las organizaciones. Según la guía de implementación IFRS de Deloitte, se menciona que existen potenciales impactos por la implementación del nuevo estándar, los cuales se mencionan a continuación (2018b).

Uno de los principales impactos está referido al cambio en los acuerdos de pago con bancos, debido a que la contabilidad puede variar en cantidad, oportunidad y presentación de los ingresos ordinarios, afectando de manera directa utilidades y activos netos (Deloitte 2018b). Asimismo, otro impacto se encuentra en el pago de impuestos y reconocimiento del impuesto diferido, por las diferencias en el momento en que se reconocerán los ingresos. Del mismo modo, se ve afectada la capacidad para pagar dividendos, lo cual se debe a que las utilidades reconocidas se verán afectadas por la oportunidad del reconocimiento de los ingresos ordinarios (Deloitte 2018b). En este último caso, los impactos serán mayores o menores, en función de la normatividad tributaria vigente en

cada país, respecto al reconocimiento de ingresos y el tratamiento del impuesto a las ganancias.

En el cuadro 2 se presenta una comparación de las principales diferencias que se generan entre el tratamiento dispuesto en los estándares internacionales, referidos al tratamiento contable de los ingresos.

Cuadro 2: Diferencias entre la NIC 11, NIC 18 y NIIF 15

CONCEPTO	NIC 11	NIC 18	NIIF 15
MODELO	Modelos separados para: <ul style="list-style-type: none"> • Contratos de construcción • Bienes • Servicios 		Modelo único para obligaciones de ejecución: <ul style="list-style-type: none"> • Satisfechas a través del tiempo • Satisfechas en un momento dado
FOCO	Se focaliza en riesgos y beneficios		Se focaliza en el control
GUIA	Guías limitadas en: <ul style="list-style-type: none"> • Acuerdos con múltiples elementos • Consideraciones variables • Licencias 		Más guías en: <ul style="list-style-type: none"> • Separación de elementos, asignación de precios de la transacción, contraprestaciones variables, licencias, opciones, acuerdos de recompra, etc.
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO AL MOMENTO DADO Y A LO LARGO DEL TIEMPO	Reconocimiento al momento de la transferencia de riesgos y beneficios		La tercera categoría de reconocimiento de OD a lo largo del tiempo es si la entidad no crea un activo con un uso alternativo para esta y la entidad tiene un derecho exigible al pago por el desempeño completado hasta la fecha.
COSTOS PARA CUMPLIR UN CONTRATO	Bajo NIC 11 el método de avance físico estaba explicitado y los ingresos / costos deberían medirse de acuerdo con el grado de avance		Son activables solo los costos que corresponden a un avance futuro. Método de producto (Out Method). No se pueden diferir los costos únicamente con el objetivo de normalizar los márgenes de ganancia.

EXISTENCIA DE UN COMPONENTE DE FINANCIACIÓN SIGNIFICATIVO		<ul style="list-style-type: none"> • No se reconocían los componentes financieros para cobros de anticipos • No había excepción explícita para contratos de corto plazo 	En contratos donde la transferencia del bien o servicio tiene una diferencia mayor con el cobro debe reconocerse el componente financiero de dichos contratos. Si se cobra en forma previa, habrá un mayor ingreso por ventas más intereses perdidos, si se cobra en forma posterior habrá un interés ganado y un menor ingreso por ventas.
CONTRAPRESTACIÓN VARIABLE		Los ingresos por venta se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir.	La contraprestación variable será reconocida sola en la medida en que sea altamente probable que no ocurra una reversión significativa del importe del ingreso de actividades ordinarias acumulado reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre sobre la contraprestación variable.
ASIGNACIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN		Los ingresos por venta se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. No se explicita el método de segregación de la consideración. El método residual está permitido.	Se asignará el precio de la transacción en proporción a los precios de venta independientes. El descuento será asignado proporcionalmente a todas las obligaciones de desempeño del contrato.
CAPITALIZACIÓN DE COSTOS PARA OBTENER UN CONTRATO		No se encontraba explícito en la NIC 18	Costos incrementales: gastos en los que una entidad no hubiera incurrido de no haber obtenido el contrato (ej. comisiones por ventas).

Fuente: Price Waterhouse & Coopers. (2018). Elaboración propia.

d. Tratamiento tributario de los ingresos

Con relación al tratamiento tributario de los ingresos, para efectos de esta investigación, es necesario realizar una revisión de los aspectos dispuestos en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, así como lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y jurisprudencia relacionada, para poder identificar el impacto tributario que se genera en el Perú, producto de la

aplicación de la NIIF 15, en relación con el nuevo tratamiento del reconocimiento de los ingresos en las empresas.

El objetivo de la NIC 12 es determinar el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, teniendo en cuenta que las normas fiscales en los países prescriben tratamientos diferentes a los establecidos en las normas contables. En este sentido, se genera un problema al momento de contabilizar dicho impuesto, por lo que la norma plantea:

“Cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros” (IFRS Foundation, 2014d, p.1).

Por esta razón, es que la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, señala la manera de cómo debe liquidarse el pago del impuesto del ejercicio correspondiente, y debe estar de acuerdo con el régimen tributario vigente en cada país, por lo que en su alcance incluye:

“Todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición...incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que informa” (IFRS Foundation, 2014d, p.1).

En este sentido, González menciona que la norma “no aplica a las sumas de dinero que recibe una persona, una entidad o una institución como ayuda económica para realizar una obra o para su mantenimiento, especialmente la que se recibe del Estado” (González, 2014, p.23). No obstante, las diferencias temporales que surgen por dichas subvenciones o alguna deducción, se les aplica lo establecido en la NIC 12.

Con respecto a la base fiscal, esta “es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo” (IFRS Foundation, 2014d, p.2).

Según González, para determinar esta base es necesario “desarrollar el proceso de conciliación tributaria, a través de la cual se parte de una ganancia o pérdida contable, para determinar si se obtiene una ganancia o pérdida fiscal, mediante una serie de ajustes que se denominan partidas conciliatorias”. (2014, p.23). Esto es consistente con lo establecido en las normas tributarias peruanas, en particular, por la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual se determina en forma extracontable al final del ejercicio fiscal, para efectos de la declaración anual del impuesto a la renta de tercera categoría.

Producto de esta conciliación tributaria, se logra identificar los activos diferidos cuando el valor en libros es menor a la base tributaria. Asimismo, en el caso de los pasivos diferidos cuando este representa un importe en libros mayor a la base tributaria. Este procedimiento se aplica de acuerdo a lo establecido en las normas tributarias vigentes en cada país y lo correspondiente en la NIC 12.

Sobre la base de lo mencionado en los párrafos precedentes, en el Perú existe una norma legal que regula el tratamiento tributario de los ingresos para las entidades empresariales, la cual se encuentra contenida en la Ley del Impuesto a la Renta (LIR). Dicho impuesto, constituye uno de los ingresos tributarios más importantes del Estado y su cálculo se basa en un proceso que tiene el fin de medir el nivel de desarrollo generado en los ingresos de los contribuyentes (Paredes, 2010).

De acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la LIR el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría “grava la renta obtenida por la realización de actividades empresariales que desarrollan las personas naturales y

jurídicas. Generalmente estas rentas se producen por la participación conjunta de la inversión del capital y el trabajo” (Congreso de la República del Perú, 2019). Este tratamiento es aplicado en el ámbito de lo que se denomina el régimen general del impuesto a la renta, tomando como base la información contable del periodo fiscal correspondiente, elaborada mediante la aplicación de las NIIF vigentes en el país.

Asimismo, con respecto a la imputación de ingresos y gastos, el artículo 57 de la LIR, en su inciso a) menciona que estos se deben atribuir al ejercicio en que se han devengado. El concepto del devengado está referido a un ámbito contable, mientras que en la legislación peruana no se incorpora un concepto al respecto, por lo que la administración tributaria y el tribunal fiscal, han tenido la práctica recurrente de recurrir a lo establecido en las NIIF, para tal efecto, situación que ha sido muy cuestionada durante muchos años.

Al respecto, el Tribunal Fiscal se pronunció emitiendo la Resolución N° 2812-2-2006, en la cual señala que “el concepto de devengado implica que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso y/o gasto y que el compromiso no esté sujeto a condición alguna, no siendo relevante que el pago se haya hecho efectivo” (Tribunal Fiscal, 2006). Con ello, se entiende que los ingresos corresponden al periodo en que se presentan los elementos sustanciales de la transacción.

En este contexto, la determinación del devengado de los ingresos ha venido causando ciertos problemas en su aplicación, debido a que se deben de examinar las características de cada hecho; por esa razón, era necesario definirlo previamente, ya que no tenía un concepto establecido en la norma tributaria. Al respecto, Burga menciona que “ni la Ley del Impuesto a la Renta, ni su Reglamento, ni ninguna otra disposición tributaria (entiéndase ley, decreto legislativo, decreto supremo, entre otros) han establecido una definición respecto al concepto del devengado” (2017, p.20).

En relación con esta problemática, el Tribunal Fiscal plantea el “devengo jurídico”, para el cual recurrieron tanto a las NIC como a los PCGA para poder definirlo. Como explica Burga, este hace referencia a que “el ingreso o el gasto se devenga jurídicamente en oportunidad de su acaecimiento, lo que ocurre cuando jurídicamente ha tenido lugar y se ha generado su obligación de pago” (Burga, 2017, p.21). Esto ha dado lugar a la publicación de una amplia jurisprudencia relacionada al devengado en las operaciones de las empresas, en particular, con relación a los ingresos.

Ante este vacío tributario, el legislador no ha tomado la iniciativa de incorporar la definición del devengado en las normas tributarias vigentes, como es el caso de la LIR. En opinión de García y Ruiz:

“Dicho concepto era cubierto con jurisprudencia del Tribunal Fiscal, el cual remitía su análisis a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 18 para ingresos y al Marco Conceptual para gastos; no obstante, las diversas resoluciones adoptaban como base de su razonamiento al devengo como concepto jurídico, otras como concepto contable y finalmente, habían otras que adoptaban ambos conceptos” (2019, p.1)

Esta situación se puede corroborar mediante diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, en las cuales surgían controversias debido a que las normas tributarias no tenían previsto una definición de “devengado” y resultaba difícil establecer en qué ejercicio reconocer los ingresos y gastos de las empresas, situación que no generaba claridad y transparencia para los contribuyentes.

De una revisión de algunas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, encontramos algunas referencias al Principio del Devengado en los considerandos utilizados para sustentar su fallo, como es el caso de la RTF 8534-5-2001, en la cual se confirma lo descrito en los párrafos anteriores, al indicar que “resulta necesario definir qué se debe entender

por <devengado> dado que las normas tributarias no lo han previsto, y de ello depende establecer la oportunidad en la que deben imputarse los gastos a un ejercicio determinado” (Tribunal Fiscal, 2001). Asimismo, al referirse al concepto del devengado, se menciona que “al tratarse de una definición contable es pertinente que se recurra a la explicación establecida tanto en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad; así como en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1...” (Tribunal Fiscal, 2001).

Como ejemplo vinculado al sector económico seleccionado para esta investigación, tenemos la RTF N°01652-5-2004, en la cual se evidencia un caso de controversia con una constructora por establecer el ejercicio en el cual debían ser imputados los ingresos y gastos según los contratos por los que se regían. En esta resolución la recurrente considera que al 31 de diciembre de 1999 no puede provisionar un monto que a esa fecha desconocía y que no había podido determinar pues dependía también de otras empresas. Del mismo modo, menciona que en el mes de diciembre de 1999 se emitieron diversas facturas, pero a partir del 2000 se fueron realizando liquidaciones parciales de la obra y hasta la fecha de la presentación de la impugnación aún no se había aprobado la liquidación final de la obra. Por ello, el caso en disputa se refiere a establecer el ejercicio en el cual deben ser imputados los ingresos (Tribunal Fiscal, 2004).

Asimismo, en la RTF N°00467-5-2003 se sostiene que el método del devengado permite diferir los ingresos recibidos como adelanto cuando la contraprestación no se haya realizado; sin embargo, la empresa señala que no devengaron los ingresos en el año 1996 porque provienen de la venta de unidades inmobiliarias que aún no se encuentran construidas. Es decir, al no existir el bien material a transferir en ese año, no se genera aún el derecho a la retribución y no se devenga dicho ingreso, a pesar de haber firmado el contrato de compraventa. En este caso, se puede observar que las normas tributarias no han establecido lo que se entiende

por devengamiento o reconocimiento de ingresos para contratos de compraventa de bienes futuros (Tribunal Fiscal, 2003).

Considerando este contexto y la entrada en vigencia de la NIIF 15, se ve la necesidad de incorporar el concepto del devengado en la legislación tributaria peruana, por lo que, en el año 2018, bajo la aprobación del Decreto Legislativo N°1425, se incorpora finalmente la definición de devengado en términos tributarios, el cual como se mencionó anteriormente no se encontraba en la Ley del Impuesto a la Renta. Este decreto expone lo siguiente:

“Se entiende que los ingresos se devengan cuando se han producido los hechos sustanciales para su generación, siempre que el derecho a obtenerlos no esté sujeto a una condición suspensiva, independientemente de la oportunidad en que se cobren y aun cuando no se hubieren fijado los términos precisos para su pago” (Poder Ejecutivo, 2018, p.1).

Este nuevo concepto, establece que los ingresos van a devengarse al momento en que se produzcan los hechos sustanciales para efectos de determinar el Impuesto a la Renta, y esto debe generarse sin importar que se vaya a pagar o a cobrar (Mego, 2018). A la fecha, algunos especialistas coinciden en afirmar que lo dispuesto en este decreto no soluciona el problema y que se va a generar mayores dificultades en los procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria en nuestro país.

e. Descripción del sector inmobiliario en el Perú

A nivel mundial, incluido Perú, se generó una fuerte crisis económica en el año 2008, en la cual, el sector inmobiliario estuvo abandonado debido a que no había el dinero suficiente en el país y nadie estaba buscando invertir en él. Según Cornejo, luego de dicha crisis “la economía del Perú” empezó un franco proceso de recuperación, cuyos efectos trajeron como consecuencia que varios sectores de la economía, que hasta ese momento se encontraban paralizados y desatendidos, empezaran a

cobrar importancia” (2018, p.17). Del mismo modo, la recuperación de este sector también se dio debido a la continuidad de las migraciones a las ciudades más grandes, lo que causa una fuerte necesidad de viviendas.

En los últimos años en el Perú, los sectores más importantes de la economía son el inmobiliario y el de construcción, ya que es una industria dinámica por la inversión pública y privada. Asimismo, estos sectores se encuentran en crecimiento debido a los programas estatales y la sencillez con la que te brindan préstamos de financiamiento con menores intereses (Palomino, Hennings y Echevarría, 2017).

No obstante, a pesar del crecimiento que se ha dado en los últimos años, aún existe una diferencia entre la oferta y la demanda de vivienda en el Perú. Como afirma Alcázar, “la mayor oferta de viviendas en el Perú ha estado dirigida, principalmente, a familias de ingresos medios y altos, concentrándose una demanda insatisfecha de vivienda en los sectores de bajos recursos” (2009, p.33).

Con el fin de poder eliminar estas diferencias, las entidades bancarias brindaron mayores créditos hipotecarios que estén al alcance de la mayoría de los ciudadanos. Con ello, gran parte de la población pudo acceder a distintos créditos y lograr adquirir un inmueble en las principales ciudades de Lima, aunque se considera que de todos modos existe un déficit de viviendas en todo el país.

Según Vargas, Castro y Bautista, el mismo Estado también brinda facilidades financieras y “mantiene una activa participación en el mercado habitacional, la que tiene como fin contribuir a reducir el déficit cualitativo (estado de la vivienda) y cuantitativo en el mismo, en particular en los segmentos poblacionales de menores recursos” (2011, p.28). Con ello, se refiere a que el Estado contribuye tanto a las inmobiliarias como a los clientes, por lo que brinda ayuda económica por medio de programas como Mi Vivienda y Techo Propio.

En efecto, como afirma Cornejo “con la estabilidad económica que se muestra consistente desde hace más de 10 años, también llega la prosperidad y el convencimiento de que mejoran la situación de las familias y los ingresos salariales; por consiguiente, tenemos mayor demanda de viviendas” (2018, p.17). Con ello, también aumenta la demanda y oferta del sector inmobiliario en el Perú, lo cual estimula el crecimiento de este importante sector, generando mayores fuentes de trabajo.

Según el BBVA, se estima que las ventas crezcan en el 2019 y que se llegue de 16,5 mil a 17 mil unidades al final del año (2019). Esto se debería a un crecimiento de la capacidad adquisitiva de los ciudadanos, ya que podrían pedir créditos con mayor facilidad.

Asimismo, la “demanda de departamentos excede la oferta actualmente disponible en el mercado limeño. En ese entorno, la oferta está respondiendo, adecuándose gradualmente a las características de la demanda, como por ejemplo con departamentos más pequeños y de menor número de dormitorios” (BBVA 2019, p.2). Es por ello, que algunas personas han optado por adquirir departamentos y luego alquilarlos, normalmente, a estudiantes o jóvenes profesionales que buscan una mayor comodidad, como vivir cerca a sus universidades u oficinas, situación que estimula el crecimiento del sector inmobiliario.

Sin embargo, el sector inmobiliario no es ajeno a la pandemia del COVID-19, la cual ha provocado una gran crisis en todo el mundo. En el Perú, este virus ha generado un gran impacto económico debido a las medidas de prevención y de distanciamiento social planteadas por el gobierno. La pandemia ha generado diversos cambios en el modo de vida y de trabajo de las personas, así como, en la adquisición de los distintos bienes y servicios.

De acuerdo con una investigación de Deloitte, el impacto y la profundidad que generará esta pandemia en el sector inmobiliario es aún

incierto; sin embargo, se observan cambios en el comportamiento de los consumidores, que pueden volverse obsoletos y reducir el valor de muchos activos inmobiliarios que hoy están en el mercado (2020).

Según el diario Gestión, la Cámara Peruana de la Construcción (Capeco) “reveló que el sector construcción tuvo una caída de 42% en el primer semestre del 2020, mientras que las operaciones de las empresas se redujeron en un 40% el tercer bimestre del año, debido a la paralización de obras durante varias semanas” (2020).

Por el lado del sector inmobiliario, las empresas están promoviendo distintas ofertas, promociones, descuentos, y el Gobierno busca la reactivación de este sector mediante iniciativas, con el incremento de subsidios y condiciones más favorables (Radio Programas del Perú, 2020).

En consecuencia, Capeco informó que en julio del 2020 hubo un crecimiento de 19% en el último año, debido a que el precio de las viviendas en Lima y Callao disminuyó entre un 5% y 10%. No obstante, en el interior del país no se ha conseguido ese crecimiento, porque en muchas regiones aún continúan paralizadas las actividades. Los empresarios de este sector mencionan que, según sus estimaciones, la venta de viviendas caerá más de 23% en el año 2020 (Diario Gestión, 2020).

1.2. Hipótesis y Variables

En este apartado se describe las hipótesis propuestas y las variables correspondientes de esta investigación.

1.2.1. Hipótesis

La investigación sobre la aplicación de los impactos contables y tributarios por la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en las empresas del sector inmobiliario del Perú, nos lleva a proponer las siguientes hipótesis:

a) Hipótesis General

La aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes tiene un impacto contable y tributario en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú.

b) Hipótesis específicas

La aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera un cambio en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú.

La aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera un cambio en el resultado del ejercicio de las empresas del sector inmobiliario del Perú.

La aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes genera un cambio en la determinación del impuesto a la renta en las empresas del sector inmobiliario del Perú.

1.2.2. Identificación de variables

A continuación, se presentan las variables que corresponden, tanto a la hipótesis general, como las hipótesis específicas de la investigación.

a) Variables de la hipótesis general:

- Variable 1: NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes
- Variable 2: Impacto contable y tributario en el reconocimiento de ingresos

b) Variables de las hipótesis específicas:

- Variable 3: Situación financiera
- Variable 4: Resultado del ejercicio
- Variable 5: Determinación del impuesto a la renta.

1.2.3. Operacionalidad de variables

Sobre la base de la metodología aplicada en esta investigación y la operacionalidad de las variables, se han determinado los indicadores que se describen en los siguientes párrafos.

a) Indicador de la variable 1 - Reconocimiento de ingresos

Según lo indicado en la NIIF 15, el reconocimiento de los ingresos se dará cuando se cumpla con las siguientes condiciones:

“Las partes del contrato han aprobado el contrato (...) y se comprometen a cumplir con sus respectivas obligaciones; la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir; la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir; el contrato tiene fundamento comercial” (IFRS Foundation, 2014a, p.3).

b) Indicador de la variable 1 - Medición de ingresos

La medición de los ingresos en las empresas está establecida en la NIIF 15, en la que se indica que:

“Cuando (o a medida que) una obligación de desempeño se satisface, una entidad reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe del precio de la transacción (...) que se asigna a esa obligación de desempeño” (IFRS Foundation, 2014a, p.8).

c) Indicador de la variable 1 - Revelación de ingresos

La NIIF 15 menciona que la revelación de ingresos se refiere a que “una entidad revele información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza, importe, calendario e incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y flujos de efectivo que surgen de contratos con clientes” (IFRS Foundation, 2014a, p.17).

d) Indicador de la variable 2 - Estados financieros

De acuerdo con lo indicado por Perdomo, los estados financieros “son la representación estructurada de la situación y evolución financiera de una entidad a una fecha determinada o por un periodo determinado” (2000, p.16).

e) Indicador de la variable 2 - Impuesto a la renta

Las utilidades que se generan en las empresas están afectas al impuesto a las ganancias, en este sentido, según García, el impuesto a la renta es aquel que:

“Grava la totalidad de las rentas obtenidas por las personas, cualquiera sea su procedencia o destino sin distinción alguna, atendiendo a la situación personal del sujeto con tasas progresivas que hagan más fuerte la carga relativa a medida que mayor sea la renta total” (1978, p.34).

f) Indicador de la variable 2 - Principio del devengado

En relación el concepto del devengado, según Rajadell, Trullas y Simo, “la imputación de ingresos y gastos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos” (2014, p.13).

g) Indicador de la variable 3 - Activos

Según Horngren, Harrison y Oliver, los activos “son recursos económicos que se espera que beneficien al negocio en el futuro. Son algo que una empresa posee y que tiene valor.” (2010, p .10). Los activos representan las decisiones de inversión en una empresa.

h) Indicador de la variable 3 - Pasivos

Según Horngren, Harrison y Oliver, los pasivos “son deudas por pagar a entidades externas, que se conocen como acreedores” (2010,

p.10). Estas obligaciones están relacionadas con las decisiones de financiamiento de una empresa.

i) Indicador de la variable 3 - Patrimonio

El patrimonio también está relacionado con las decisiones de financiamiento de las empresas. Según Alcarria, el patrimonio se define como:

“La parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos sus pasivos, es decir es la diferencia entre el valor de sus activos y sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas por los propietarios en el momento de creación de la empresa o momentos posteriores, así como los resultados acumulados y otras variaciones que le afecten” (2008, p. 27).

j) Indicador de la variable 3 - Ratios financieros

Los ratios o razones financieras son utilizadas para el análisis de la información financiera de las empresas. Según el Instituto de Finanzas Corporativas, los ratios financieros son:

“Medidas cuantitativas que se utilizan para evaluar las empresas. Estos índices son utilizados por analistas financieros, analistas de investigación de renta variable, inversores y gestores de activos para evaluar la salud financiera general de las empresas, con el objetivo final de tomar mejores decisiones de inversión” (S/F, p.3)

k) Indicador de la variable 4 - Ingresos

Según Vázquez y Bongianino, los ingresos se pueden definir de la siguiente manera “son los aumentos del patrimonio neto originados en la producción o venta de bienes, en la prestación de servicios o en otros hechos que hacen a las actividades principales del ente” (2008, p.141).

l) Indicador de la variable 4 - Gastos

Según Horngren, Harrison y Oliver, los gastos “son los decrementos en los ingresos que resultan de las operaciones” (2010, p.12). Estos son considerados como los gastos requeridos para llevar a cabo las operaciones de una empresa.

m) Indicador de la variable 4 - Utilidad/Pérdida

La utilidad o pérdida es el resultado final de la gestión de una empresa, en relación con sus ingresos y gastos, en este sentido, según Horngren, Harrison y Oliver, “cuando los ingresos exceden los gastos, el resultado de las operaciones es una ganancia o utilidad neta. Cuando los gastos exceden los ingresos, el resultado es una pérdida neta” (2010).

n) Indicador de la variable 4 - Ratios de rentabilidad

Estos indicadores están relacionados con el rendimiento y la gestión de una empresa. Según el Instituto de Finanzas Corporativas, las ratios de rentabilidad son:

“Métricas financieras utilizadas por analistas e inversores para medir y evaluar la capacidad de una empresa para generar ingresos (ganancias) en relación con los ingresos, los activos del balance, los costos operativos y el capital de los accionistas durante un período específico de tiempo. Muestran qué tan bien una empresa utiliza sus activos para producir ganancias y valor para los accionistas” (S/F, p.4).

o) Indicador de la variable 5 - NIC 12 Impuesto a las ganancias

Según Tanaka, la NIC 12 Impuesto a las ganancias tiene como propósito “determinar el importe a considerar como gasto del ejercicio por concepto del Impuesto a la Renta en el Estado de Resultados de manera tal que guarde relación con el gasto del impuesto según la norma tributaria” (2005, p.152).

p) Indicador de la variable 5 - Pasivo diferido

El tratamiento contable, según las NIIF, incorpora el concepto de pasivo diferido, el cual, según Criollo y Rivera, se define como aquel que se “reconocerá por las diferencias temporarias gravables, las mismas que se dan cuando existen mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver, esto sucederá cuando se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan” (2012, p.22).

q) Indicador de la variable 5 - Activo Diferido

Según Baquero, el activo diferido se da en el caso que “si un gasto contabilizado se deducirá (o generará menores pagos de impuesto a las ganancias) en un período siguiente, en el período en que se reconoce contablemente el gasto, debe contabilizarse un activo por el derecho a la educación que este implica” (2017, p.27).

r) Indicador de la variable 5 - Impuesto a la renta por pagar

De acuerdo con la NIC 12 Impuesto a las ganancias, este hace referencia a “la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo” (IFRS Foundation, 2014d). Este concepto está relacionado a la normatividad legal vigente en cada país, para efectos de grabar las ganancias de las empresas.

Capítulo II: Metodología de la Investigación

En este capítulo se explica el tipo y diseño de la investigación, la población y muestra, y por último la forma en que se realizará la recolección, el procesamiento y análisis de los datos requeridos para la investigación.

2.1 Tipo de Investigación

Esta tesis utiliza el enfoque cualitativo para su desarrollo. Según Cauas, este enfoque se refiere a que “utiliza preferente o exclusivamente información de tipo cualitativo y cuyo análisis se dirige a lograr descripciones detalladas de los fenómenos estudiados. La mayoría de estas investigaciones pone el acento en la utilización práctica de la investigación” (2015, p2). En este caso, la tesis es cualitativa debido a que se describe de manera detallada el impacto de la norma contable en los estados financieros de las empresas peruanas del sector inmobiliario.

2.2 Diseño de la Investigación

Para esta investigación se construirá un caso de aplicación sobre la base de la información financiera de empresas reales del sector inmobiliario peruano, para poder observar y analizar el impacto financiero y tributario de la aplicación de la NIIF 15 en sus estados financieros, así como en el impuesto a la renta por efectos del principio del devengado. De esta forma se espera demostrar las hipótesis de la investigación.

La investigación es de tipo descriptiva y explicativa. En primer lugar, la investigación descriptiva “consiste en la recopilación de datos que describen los acontecimientos y luego organiza, tabula, representa y describe la recopilación de datos” (Glass y Hopkins, 1984, p.192). Se optó por esta metodología, ya que como se realizará un análisis de descripción de la normatividad contable y tributaria vinculadas con el reconocimiento de los ingresos se deberá recopilar información tanto de sus estados financieros, como de normas contables y tributarias.

En segundo lugar, se optó por la metodología explicativa, la cual “es más estructurada que las demás, proporcionando un sentido de comprensión del objeto de estudio, y procurando entenderlo en base a sus causas y no a partir de una simple correlación estadística comprobada con otras variables” (Abreu, 2012, p.195). La elección se fundamenta en el hecho de que la investigación tiene como objetivo identificar el resultado del impacto que se puede generar por el cambio de la normativa.

2.3 Población y muestra

De acuerdo con el tipo y diseño de investigación descrito en los párrafos precedentes, la población corresponde a las empresas peruanas del sector inmobiliario y no contempla la identificación de una muestra específica. Sin embargo, de acuerdo con este diseño, el análisis del impacto de la problemática identificada se realizará mediante la aplicación de un caso sobre la base de información financiera de empresas del sector indicado, lo cual permitirá aplicar lo establecido en los objetivos y demostrar las hipótesis.

2.4 Recolección de datos

Para el desarrollo de la investigación se utilizarán principalmente fuentes bibliográficas, como por ejemplo tesis sobre el impacto de la NIIF 15 en diferentes industrias, publicaciones que traten de normas contables y tributarias, revistas académicas y libros relacionados al tema. Asimismo, en consideración con la metodología descrita para el desarrollo de la tesis, se utilizarán los estados financieros de algunas empresas del sector inmobiliario peruano para efectos de demostrar el impacto de la aplicación de la NIIF 15.

2.4.1 Diseño de instrumentos

En este caso, como se mencionó anteriormente, se utilizará de manera complementaria la información de los estados financieros de las empresas que servirán para el desarrollo del caso. Asimismo, se tiene contemplado realizar consultas a profesionales especialistas del área, para

complementar el análisis de los impactos de la NIIF 15 en las empresas del sector inmobiliario peruano, mediante la validación de los casos prácticos.

2.4.2 Aplicación de instrumentos

Los datos obtenidos de las fuentes bibliográficas se procesarán a través de fichas y resúmenes que permitan una presentación estructurada de la información requerida para la investigación. Asimismo, los estados financieros serán procesados y analizados por medio de la aplicación de hojas de cálculos que permiten determinar los indicadores financieros que serán analizados para efectos de medir el impacto de la aplicación de la NIIF 15. Para las consultas a especialistas, se han considerado docentes universitarios, socios y gerentes de las principales firmas de auditoría, especialistas en el área tributaria y profesionales que se desempeñan en el área contable financiera de empresas inmobiliarias.



Capítulo III: Resultados de la investigación

Según la estructura establecida para la elaboración de tesis, en este capítulo se realiza una presentación del análisis y de la interpretación de los resultados del proyecto, para lo cual se toma en cuenta el orden de los objetivos fijados, y para ello se incide en los casos prácticos que forman parte de la metodología adoptada.

3.1 Análisis e interpretación de resultados

El desarrollo de la investigación sobre el Impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú, incorpora un análisis amplio de los aspectos incluidos en la NIIF 15 y los impactos que puede originar su aplicación en las empresas peruanas del sector inmobiliario a partir de su vigencia obligatoria en el país. En este sentido, se realiza una presentación del análisis e interpretación de los resultados, relacionados con el objetivo general y con los objetivos específicos de la investigación, para lo cual, según lo indicado en el diseño metodológico, se presenta en forma previa, en primer lugar, la descripción del impacto de la adopción de la NIIF 15 en la empresa Inmobiliaria Futuro S.A. en los estados financieros al 31 de diciembre de 2017, y, en segundo lugar, algunos casos prácticos que permitan realizar el análisis e interpretación de los resultados según los objetivos de la investigación.

3.1.1. Análisis del impacto de la adopción de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 31 de diciembre de 2017

La Compañía Inmobiliaria del Futuro S.A. (en adelante “la Compañía”) tiene como actividad principal la venta de viviendas multifamiliares en el territorio peruano. La Compañía está constituida en la ciudad de Lima con capitales nacionales e inicio sus actividades en el año 1986.

El proceso de construcción de viviendas no es realizado en forma directa por la Compañía, la cual adquiere terrenos, en su mayoría habilitados, los que en algunos casos son destinados para la venta y en otros utilizados para la construcción de proyectos inmobiliarios, según se comporta la demanda. La construcción se encarga a empresas especializadas en este rubro, mediante un mecanismo de contratistas. Para tal efecto, se firma un contrato de obra con la empresa constructora seleccionada, el cual incluye un presupuesto detallado, los planos correspondientes para cada proyecto, y las licencias y autorizaciones requeridas. El contrato establece el derecho de supervisión de la obra por parte de la Compañía para cada fase de la construcción para asegurar un correcto cumplimiento de los estándares de calidad establecidos en el contrato, los cuales, por lo general, tienen una duración no mayor a doce meses, y siempre son cumplidos por las partes.

El área de negocios de la Compañía está concentrada en el mercado inmobiliario de departamentos de estreno en Lima Metropolitana, Trujillo y Chiclayo. Los servicios prestados por la Compañía son realizados bajo condiciones altamente competitivas, debido a que en las regiones mencionadas se encuentran competidores locales que realizan actividades similares. La Compañía ofrece preventa en planos, preventa en construcción y venta en estreno, para los distintos departamentos de cada proyecto, de tal forma que el precio sea diferenciado y más accesible a los clientes, en relación a lo que ofrecen las empresas con las que compite. La mayoría de los clientes adquieren los departamentos en la modalidad de preventa en construcción y en estreno, y un porcentaje muy bajo en la modalidad de preventa en planos.

Para todos los proyectos ofrecidos, las opciones de venta incluyen dos modalidades. La primera, es la venta del departamento sin incluir el espacio de estacionamiento y el espacio para depósito. La segunda modalidad, es la venta del departamento, incluido el espacio para un estacionamiento y un espacio para depósito, si el cliente lo desea, puede adquirir espacios

adicionales. La segunda modalidad contempla un precio especial, a diferencia de si se compra por separado cada una de las unidades descritas en este párrafo, y es la modalidad por la que más optan los clientes.

En los siguientes párrafos se presenta la descripción del impacto de la adopción de la NIIF 15 en la empresa Inmobiliaria Futuro S.A. en los estados financieros al 31 de diciembre de 2017, así como algunos casos prácticos que permitirán reforzar el análisis e interpretación de los resultados de la investigación.

a) Descripción del impacto de la adopción de la NIIF 15 en la empresa Inmobiliaria Futuro S.A. en los estados financieros al 31 de diciembre de 2017.

El año 2018 la Compañía adoptó la nueva norma emitida por el IASB, NIIF 15, vigente a partir del 1 de enero de 2018 a nivel internacional, en Perú en forma anticipada, y según lo que dispone la normatividad contable correspondiente. En este sentido, la Compañía presenta los impactos originados, teniendo en cuenta que, para el proceso, se utilizó el enfoque retrospectivo completo que se indica en la norma contable mencionada.

Los impactos que se generaron de la aplicación de la NIIF 15 en el Estado de Situación Financiera al 1 de enero y 31 de diciembre de 2017 de la Compañía, se muestran resumidos en el Cuadro N° 3, en donde se reflejan cambios en los rubros de inventarios, activos por impuestos a las ganancias diferidas, ingresos diferidos y en los resultados acumulados. Con respecto al impacto en la partida inventarios en el activo corriente, se ha realizado un incremento por un ajuste de S/. 22,533 (miles de soles) al 1 de enero de 2017 y de S/. 14,839 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017. Este cambio tiene su origen en un reingreso de terrenos, debido a que la venta de estos ya se había iniciado, pero el proceso de la habilitación urbana de los distintos inmuebles que tienen a la venta duraría aproximadamente entre 3 y 2 años, por lo que la Compañía aún mantiene

el control de estos a esa fecha. Se debe resaltar que la política de la Compañía es que cuando los terrenos clasificados como propiedad de inversión son objeto de cambio en su uso, situación que se evidencia por el inicio de la construcción con el objetivo de su posterior venta como inmueble, estos bienes se transfieren al rubro de inventarios.

En el caso de la partida de activo por impuesto a las ganancias diferido, se refleja un ajuste de S/. 4,333 (miles de soles) al 01 de enero de 2017 y de S/. 2,693 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017. El origen de este ajuste se debe a una disminución de ingresos por venta de inmuebles por S/. 37,223 (miles de soles) al 01 de enero de 2017 y de S/. 23,968 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017; y también, por un aumento en los inventarios por S/. 22,533 (miles de soles) al 01 de enero de 2017 y de S/. 14,839 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017, lo que da origen a un incremento en el activo de impuesto a las ganancias diferido, el cual es reconocido con cargo a los resultados acumulados, provocando una disminución de S/. 10,356 (miles de soles) al 01 de enero de 2017 y de S/. 6,435 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017.

Según lo descrito en el párrafo anterior, el origen del ajuste se realiza en la partida de inventarios y no en propiedades de inversión, pues al momento de que comenzó la construcción con el objetivo de la posterior venta del bien, este fue reclasificado como inventarios.

Asimismo, la disminución de los ingresos provoca un aumento en la partida de ingresos diferidos por S/. 37,223 (miles de soles) al 01 de enero de 2017 y de S/. 23,967 (miles de soles) al 31 de diciembre de 2017 debido a lo dispuesto en la NIIF 15, en la medida que el ingreso no se considera aún realizado a esa fecha.

Cuadro 3: Estado de Situación Financiera

	Saldo al 31.12.2017 (auditado) S/(000)	Impactos NIIF 15 Al 01.01.2017 S/(000)	Impactos NIIF 15 Al 31.12.201 7 S/(000)	Saldo al 31.12.2017 (Reexpresado) S/(000)
Activos corrientes				
Efectivo y Equivalentes al Efectivo	246,143	-	-	246,143
Cuentas por Cobrar Comerciales, neto	108,932	-	-	108,932
Otras Cuentas por Cobrar	22,643	-	-	22,643
Inventarios, neto	175,730	22,533	14,839	213,102
Gastos contratados por anticipado	934	-	-	934
Total Activos Corrientes	554,382	22,533	14,839	591,754
Activos No Corrientes				
Cuentas por cobrar comerciales a largo plazo, neto	261,002	-	-	261,002
Otras cuentas por cobrar a largo plazo	19,677	-	-	19,677
Activos financieros a valor razonable con cambios en ORI	6,973	-	-	6,973
Inversiones en Subsidiarias, Negocios Conjuntos y Asociadas	6,335	-	-	6,335
Propiedades y equipo, neto	788,820	-	-	788,820
Propiedades de Inversión	20,586	-	-	20,586
Activos intangibles , neto	889,925	-	-	889,925
Activo por impuesto a las ganancias diferido	4,400	4,334	2,693	11,427
Total activo no corriente	1,997,717	4,334	2,693	2,004,744
TOTAL ACTIVO	2,552,099	26,867		2,596,498
Pasivos Corrientes				
Otros Pasivos Financieros	191,876	-	-	191,876
Cuentas por Pagar Comerciales	73,007	-	-	73,007
Otras Cuentas por Pagar	10,148	-	-	10,148
Pasivo del contrato	21,001	37,223	23,968	82,192
Total Pasivo Corriente	296,033	37,223	23,968	357,224
Pasivos No Corriente				
Otros Pasivos Financieros	640,117	-	-	640,117
Otras cuentas por pagar relacionadas	27,042	-	-	27,042
Pasivo por impuesto a las ganancias diferido, neto	199,765	-	-	199,765
Total Pasivo No Corriente	866,924			866,924
TOTAL PASIVO	1,162,956	37,223	23,968	1,224,147
Patrimonio				
Capital emitido	429,995	-	-	429,995
Capital adicional	371,985	-	-	371,985
Reserva legal	37,200	-	-	37,200
Resultados no realizados	2,543	-	-	2,543
Resultados acumulados	547,421	-10,357	-6,436	530,628
Total Patrimonio Neto	1,389,143	-10,357	-6,436	1,372,351
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	2,552,099	26,867	17,532	2,596,498

Fuente: Estados Financieros Inmobiliaria del Futuro 2018
Elaboración propia

Asimismo, en el Cuadro N° 4 se presentan los impactos que se observan de la aplicación de la NIIF 15 en el Estado de Resultados al 31 de diciembre de 2017, en donde se reflejan cambios en las partidas de ventas, costo de ventas y gasto por impuesto a las ganancias. Esto se debe a que, al cierre del año, se reconoció un menor ingreso por venta de lotes y su costo relacionado por un importe de S/. 23,968 (miles de soles) y S/. 14,839 (miles de soles), respectivamente, y su efecto en el gasto por impuesto a las ganancias por S/. 2,693 (miles de soles), los cuales se han reconocido con cargo al inventario y abono al pasivo del contrato.

Cuadro 4: Estado de Resultados

	Saldo al 31.12.2017 (auditado) S/(000)	Impactos NIIF 15 Al 31.12.2017 S/(000)	Saldo al 31.12.2017 (Reexpresado) S/(000)
Ingresos	258,705	-23,968	160,403
Total Ingresos	258,705	-23,968	160,403
Costo de venta de lotes	-98,936	14,839	-99,307
Total costo de venta	-98,936	14,839	-99,307
Ganancia por cambios en el valor razonable de propiedades de inversión	98,936	-	63,912
Utilidad bruta	258,706	-9,129	125,008
Gastos de Venta	-206	-	-206
Gastos de administración	-70,434	-	-70,434
Otros gastos	-19,086	-	-19,086
Otros ingresos	1,265	-	1,265
Utilidad operativa	170,245	-9,129	36,547
Ingresos financieros	3,374	-	3,374
Gastos financieros	-54,104	-	-54,104
Participación en los resultados de asociadas y negocios conjuntos	50,081	-	50,081
Diferencia en cambio, neta	4,349	-	4,349
Utilidad antes del impuesto a las ganancias	173,945	-9,129	40,247
Gasto por impuesto a las ganancias	-12,836	2,693	-10,143
Utilidad neta	161,109	-6,436	30,104

Fuente: Estados Financieros Inmobiliaria del Futuro 2018 – Elaboración propia

b) Descripción de casos prácticos para realizar el análisis e interpretación de los resultados según los objetivos de la investigación.

Según lo contemplado en la metodología de la investigación, en esta sección se describen los casos elaborados para efecto de poder analizar e

interpretar los impactos de la aplicación de la NIIF 15 según los objetivos planteados en la investigación, los cuales han sido validados por profesionales especialistas. En este sentido, la Compañía realizó el lanzamiento de su proyecto inmobiliario **Torres del Sol**, con la preventa en planos de los departamentos desde el 1 de enero de 2019 hasta el 31 de mayo de 2019. La construcción del proyecto se inicia el 1 de junio de 2019 y se estima que esté finalizado el 30 de septiembre de 2020, de tal forma que la entrega de los departamentos se realice a partir del 1 de noviembre de 2020.

El proceso de construcción del proyecto inmobiliario ha sido tercerizado y encargado a la empresa constructora Camaná S.A.C., indicando en el contrato celebrado entre las partes, que el pago se realizará en dos partes iguales, la primera al inicio de la obra y la segunda al finalizar la misma, luego de firmar el acta de conformidad de entrega de la construcción. Los pagos que se realizan al contratista son reconocidos en el estado de situación financiera de la Compañía como trabajos en curso en el activo, hasta que se finalice el proceso de construcción.

Asimismo, los costos acordados por la construcción en el contrato mencionado, distribuidos por cada unidad inmobiliaria, son los que se presentan a continuación y no incluyen el IGV correspondiente:

Departamento	: S/. 100,000
Estacionamiento	: S/. 10,000
Depósito	: S/. 5,000
Total	: S/. 115,000

Por otro lado, las especificaciones del contrato celebrado con el cliente señalan que la Compañía se compromete a que, al cumplir el plazo de entrega estipulado, se firmará el acta de conformidad, en la cual consta que se ha realizado la inscripción en Registros Públicos, y con ello se concreta la transferencia del control del bien al cliente. Asimismo, a la fecha de la

firma del contrato, el cliente se compromete a acreditar que ha depositado el importe pactado correspondiente a la transacción. Para efectos de la investigación, se considera que las obligaciones del proveedor y del cliente se cumplen según lo indicado en el contrato.

Como estrategia de marketing, la empresa ha decidido entregar cocinas amobladas a los clientes que adquieran el “paquete promocional”, que consiste en un departamento, un estacionamiento y un depósito. Dicho obsequio por parte de la compañía incluye una refrigeradora pequeña, una cocina eléctrica, una campana extractora simple y reposteros de melamina. Para ello, ha contratado a la empresa “R & R Acabados”, a la cual se le pagará al contado cuando se entregue cada cocina amoblada. El precio pactado fue de S/. 5,000 más IGV por los bienes y el servicio brindado.

Cabe recalcar que, la Compañía se encuentra en el Régimen General del Impuesto a la Renta, por lo cual le corresponde una tasa de impuesto del 29.5% de acuerdo con lo estipulado por la Ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, se debe resaltar que al ser la primera venta de dichos inmuebles, para el cálculo del IGV, la base imponible se calcula restándole al valor de venta el 50% del mismo, lo cual hace referencia al valor del terreno y solo se aplica la tasa del IGV al otro 50% restante, como lo indica el numeral 9 del artículo 5 del Reglamento del IGV.

En los siguientes párrafos se describen los casos que serán utilizados para el análisis e interpretación de los resultados, considerando diferentes supuestos que permitan un análisis más amplio de los impactos de la norma contable relacionada. En algunos de los casos propuestos puede incluirse un componente significativo de financiación, lo cual no se está considerando en el desarrollo e interpretación de los mismos, debido a que los objetivos de la investigación se relacionan con los impactos directos de la aplicación del nuevo modelo de la NIIF 15.

Caso 1. Preventa en planos de un departamento, incluido el espacio para un estacionamiento y un espacio para depósito.

El 1 de mayo de 2019, la inmobiliaria del Futuro S.A. firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado, con el cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la venta de un departamento flat en planos de 52 mt², ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido, distrito de Lince. El precio del departamento es de S/. 380,000.00 más IGV, e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza, cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Asimismo, en el contrato se incluye la entrega de un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil y un espacio para depósito de 2.45 mt², ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Se debe precisar que estos dos últimos bienes serán entregados luego de dos meses de la entrega del departamento, debido a los trámites de independización e inscripción en Registros Públicos.

Como un obsequio por la compra del paquete promocional, la Compañía le regala al cliente la cocina amoblada con una refrigeradora pequeña, una cocina eléctrica, una campana extractora simple y reposteros de melamina, los mismos que se entregan en forma conjunta a la entrega del departamento.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en la lista de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independientes para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Dieciocho meses desde la firma del contrato

Precio independiente del Departamento : S/. 350,700

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 37,550

Precio independiente del Depósito : S/. 10,000

Precio independiente de la Cocina : S/. 6,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		380,000		
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		18 MESES DESDE FIRMA DE ACTA		
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO		
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	DETERMINACIÓN DE LA PROPORCIÓN	DISTRIBUCIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	350,700	94.00%	329,662	100,000
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	37,550	94.00%	35,297	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	10,000	94.00%	9,400	5,000
OBSEQUIO COCINA AMOBLADA	6,000	94.00%	5,640	5,000
TOTAL	404,250		380,000	120,000

RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO:			
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		414,200	
IGV			34,200
PASIVO DEL CONTRATO			380,000
01/05/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		414,200	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES			414,200
01/05/2019 POR LA ENTRADA DE DINERO			
RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:			
INVENTARIO		57,500	
IGV		10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:			
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO		112,100	
TRIBUTOS POR PAGAR			112,100
31/12/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO			
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:			
INVENTARIO		57,500	
IGV		10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL DEPARTAMENTO Y COCINA AMOBLADA			
PASIVO DEL CONTRATO		335,302	
INGRESO POR VENTA DE DEPARTAMENTO			329,662
INGRESO POR VENTA DE COCINA AMOBLADA			5,640
01/11/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR EL DPTO A LOS 18 MESES			

COSTO DE VENTAS	100,000	
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)		100,000
01/11/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DE VENTA		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		
PASIVO DEL CONTRATO	44,698	
INGRESO POR VENTA DE ESTACIONAMIENTO		35,297
INGRESO POR VENTA DE DEPÓSITO		9,400
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES 2 MESES DESPUÉS		
COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INVENTARIO (DEPÓSITO)		5,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DE VENTA		

Caso 2. preventa en planos de un departamento, y la posterior venta de un espacio para estacionamiento y un espacio para depósito.

El 1 de mayo de 2019, la inmobiliaria del Futuro S.A. firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado, con el cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la entrega de un departamento flat en planos de 52 mt² ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido, distrito de Lince. El precio del departamento es de S/.350,700.00 más IGV e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza, cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Luego de realizada la entrega del departamento, el cliente decidió adquirir un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil a S/. 37,550.00 más IGV y un espacio para depósito de 2.45 mt² a S/. 10,000.00 más IGV, ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Dichas unidades serán entregadas en el plazo de dos meses desde la fecha de entrega del departamento, una vez que se concluyan los trámites legales correspondientes.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en la lista de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independientes para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Dieciocho meses desde la firma del contrato

Plazo para la entrega del estacionamiento y depósito: Dos meses desde la entrega del departamento

Precio independiente del Departamento : S/. 350,700

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 37,550

Precio independiente del Depósito : S/. 10,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		350,700	
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		18 MESES DESDE FIRMA DE ACTA	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	350,700	350,700	100,000
TOTAL	350,700	350,700	100,000

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		47,550	
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	37,550	37,550	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	10,000	10,000	5,000
TOTAL	47,550	47,550	15,000

RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO:			
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	382,263		
IGV			31,563
PASIVO DEL CONTRATO			350,700
01/05/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	382,263		
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES			382,263
01/05/2019 POR LA ENTRADA DE DINERO			
RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:			
INVENTARIO	57,500		
IGV	10,350		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:			
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	103,457		
TRIBUTOS POR PAGAR			103,457
31/12/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO			
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:			
INVENTARIO	57,500		
IGV	10,350		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			

RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	350,700	
INGRESO POR VENTA DEPARTAMENTO		350,700
01/11/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 18 MESES		
COSTO DE VENTAS	100,000	
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)		100,000
01/11/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL DEPARTAMENTO		
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO 2:		
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	51,830	
IGV		4,280
PASIVO DEL CONTRATO		47,550
01/11/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	51,830	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		51,830
01/11/2020 POR LA ENTRADA DE DINERO		
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:		
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	14,027	
TRIBUTOS POR PAGAR		14,027
31/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	47,550	
INGRESO POR VENTA ESTACIONAMIENTO		37,550
INGRESO POR VENTA DEPOSITO		10,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 2 MESES		
COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INGRESO POR VENTA DEPÓSITO		5,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		

Caso 3. preventa en construcción de un departamento, incluido el espacio para un estacionamiento y un espacio para depósito

El 1 de julio de 2019, la inmobiliaria del Futuro S.A., firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado con el cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la entrega de un departamento flat en construcción de 52 mt² ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido en el distrito de Lince. El precio del departamento es de S/. 395,200.00 más IGV, e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza, cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Asimismo, en el contrato se incluye la entrega de un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil y un espacio para depósito de 2.45 mt², ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Se debe precisar que estos dos últimos bienes serán entregados luego de dos meses de la

entrega del departamento, debido a los trámites de independización e inscripción en Registros Públicos.

Como un obsequio por la compra del paquete promocional, la Compañía le regala al cliente la cocina amoblada con una refrigeradora pequeña, una cocina eléctrica, una campana extractora simple y reposteros de melamina.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en las listas de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independientes para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Quince meses desde la firma del contrato

Precio independiente del Departamento : S/. 360,300

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 38,150

Precio independiente del Depósito : S/. 11,000

Precio independiente de la Cocina : S/. 6,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		395,200		
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		15 MESES DESDE FIRMA DE ACTA		
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO		
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	DETERMINACIÓN DE LA PROPORCIÓN	DISTRIBUCIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	360,300	95.13%	342,738	100,000
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	38,150	95.13%	36,290	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	11,000	95.13%	10,464	5,000
OBSEQUIO COCINA AMOBLADA	6,000	95.13%	5,708	5,000
TOTAL	415,450		395,200	120,000

RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:		
INVENTARIO	57,500	
IGV	10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA		
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO:		
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	430,768	
IGV		35,568
PASIVO DEL CONTRATO		395,200
01/07/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	430,768	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		430,768
01/07/2019 POR LA ENTRADA DE DINERO		
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:		
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	116,584	
TRIBUTOS POR PAGAR		116,584
31/12/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO		
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:		
INVENTARIO	57,500	
IGV	10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	348,446	
INGRESO POR VENTA DEPARTAMENTO		342,738
INGRESO POR VENTA DE COCINA AMOBLADA		5,708
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 15 MESES		
COSTO DE VENTAS	100,000	
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)		100,000
01/10/2020 POR EL COSTO DE VENTA		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	46,754	
INGRESO POR VENTA ESTACIONAMIENTO		36,290
INGRESO POR VENTA DEPÓSITO		10,464
01/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES 2 MESES DESPUÉS		
COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INVENTARIO (DEPÓSITO)		5,000
01/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DE VENTA		

Caso 4. Preventa en construcción de un departamento, y la posterior venta de un espacio para estacionamiento y para depósito

El 1 de julio de 2019, la inmobiliaria del Futuro S.A., firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado con el cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la entrega de un departamento flat en construcción de 52 mt² ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido en el distrito de Lince. El precio del departamento es de S/. 360,300.00 más IGV e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Luego de realizada la entrega del departamento, el cliente decidió adquirir un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil a S/. 38,150.00 más IGV y un espacio para depósito de 2.45 mt² a S/. 11,000.00 más IGV, ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Dichas unidades serán entregadas en el plazo de dos meses desde la fecha de entrega del departamento.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en las listas de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independientes para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Quince meses desde la firma del contrato

Plazo para la entrega del estacionamiento y depósito: Dos meses desde la entrega del departamento

Precio independiente del Departamento : S/. 360,300

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 38,150

Precio independiente del Depósito : S/. 11,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		360,300	
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		15 MESES DESDE FIRMA DE ACTA	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	360,300	360,300	100,000
TOTAL	360,300	360,300	100,000

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		49,150	
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	38,150	38,150	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	11,000	11,000	5,000
TOTAL	49,150	49,150	15,000

RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:		
INVENTARIO	57,500	
IGV	10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA		
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO 1:		
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	392,727	
IGV		32,427
PASIVO DEL CONTRATO		360,300
01/07/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	392,727	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		392,727
01/07/2019 POR LA ENTRADA DE DINERO		
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:		
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	106,289	
TRIBUTOS POR PAGAR		106,289
31/12/2019 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO		
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:		
INVENTARIO	57,500	
IGV	10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	360,300	
INGRESO POR VENTA DEPARTAMENTO		360,300
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 3 MESES		
COSTO DE VENTAS	100,000	
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)		100,000
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL DEPARTAMENTO.		
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO 2:		
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	53,574	
IGV		4,424
PASIVO DEL CONTRATO		49,150
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	53,574	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		53,574
01/10/2020 POR LA ENTRADA DE DINERO		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:		
PASIVO DEL CONTRATO	49,150	
INGRESO POR VENTA ESTACIONAMIENTO		38,150
INGRESO POR VENTA DEPÓSITO		11,000
01/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 2 MESES		
COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INVENTARIO (DEPÓSITO)		5,000
01/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		

Caso 5. Venta en estreno de un departamento, incluido el espacio para un estacionamiento y un espacio para depósito

El 1 de octubre de 2020, la inmobiliaria del Futuro S.A., firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado con el

cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la entrega de un departamento flat de estreno de 52 mt² ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido en el distrito de Lince. El precio del departamento es de S/. 420,150.00 más IGV, e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza, cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Asimismo, en el contrato se incluye la entrega de un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil y un espacio para depósito de 2.45 mt², ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Se debe precisar que estos dos últimos bienes serán entregados luego de dos meses de la entrega del departamento, debido a los trámites de independización e inscripción en Registros Públicos.

Como un obsequio por la compra del paquete promocional, la Compañía le regala al cliente la cocina amoblada con una refrigeradora pequeña, una cocina eléctrica, una campana extractora simple y reposteros de melamina.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en las listas de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independientes para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Tres meses desde la firma del contrato

Precio independiente del Departamento : S/. 380,000

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 40,550

Precio independiente del Depósito : S/. 12,000

Precio independiente de la Cocina : S/. 6,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		420,150		
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		3 MESES DESDE FIRMA DE ACTA		
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO		
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INDEPENDIENTES	DETERMINACIÓN DE LA PROPORCIÓN	DISTRIBUCIÓN DEL PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	380,000	95.80%	364,057	100,000
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	40,550	95.80%	38,849	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	12,000	95.80%	11,497	5,000
OBSEQUIO COCINA AMOBLADA	6,000	95.80%	5,748	5,000
TOTAL	438,550		420,150	120,000

RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:			
INVENTARIO		57,500	
IGV		10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:			
INVENTARIO		57,500	
IGV		10,350	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO			67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA			
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO:			
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		457,964	
IGV			37,814
PASIVO DEL CONTRATO			420,150
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO			
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		457,964	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES			457,964
01/10/2020 POR LA ENTRADA DE DINERO			
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:			
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO		123,944	
TRIBUTOS POR PAGAR			123,944
31/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO			
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL DEPARTAMENTO Y COCINA AMOBLADA			
PASIVO DEL CONTRATO		369,805	
INGRESO POR VENTA DEPARTAMENTO			364,057
INGRESO POR VENTA DE COCINA AMOBLADA			5,748
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 3 MESES			
COSTO DE VENTAS		100,000	
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)			100,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DE VENTA			
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR LOS BIENES			
PASIVO DEL CONTRATO		50,345	
INGRESO POR VENTA ESTACIONAMIENTO			38,849
INGRESO POR VENTA DEPÓSITO			11,497
01/03/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 2 MESES DESPUÉS			

COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INVENTARIO (DEPÓSITO)		5,000
01/03/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DE VENTA		

Caso 6. Venta en estreno de un departamento, y posterior venta de un espacio para estacionamiento y para depósito

El 01 de octubre de 2020, la inmobiliaria del Futuro S.A., firmó un contrato de compraventa, bajo la modalidad de pago al contado con el cliente Israel Alvarado Silva, en el cual se acuerda la entrega de un departamento flat de estreno de 52 mt² ubicado en Torres del Sol, tercer piso, en el jirón Tomás Guido en el distrito de Lince. El precio del departamento es de S/. 380,000.00 más IGV e incluye 2 habitaciones, 1 sala-comedor, 1 cocina, 1 lavandería, 2 baños y 1 terraza cuyas áreas específicas están estipuladas en el contrato.

Luego de realizada la entrega del departamento, el cliente decidió adquirir un estacionamiento simple de 12.5 mt² para un automóvil a S/. 40,550.00 más IGV y un espacio para depósito de 2.45 mt² a S/. 12,000.00 más IGV, ambos ubicados en el tercer sótano del inmueble. Dichas unidades serán entregadas en el plazo de dos meses desde la fecha de entrega del departamento.

La información relevante para el reconocimiento y presentación de la operación de venta en la contabilidad del vendedor, disponible en el contrato celebrado entre las partes y en las listas de precios de Inmobiliaria del Futuro S.A., evidencia que los precios independiente para cada uno de los elementos de la transacción, descritos en el párrafo precedente, son los siguientes:

Plazo para la entrega del departamento: Tres meses desde la firma del contrato

Plazo para la entrega del estacionamiento y depósito: Dos meses desde la entrega del departamento

Precio independiente del Departamento : S/. 380,000

Precio independiente del Estacionamiento : S/. 40,550

Precio independiente del Depósito : S/. 12,000

Los precios no incluyen IGV.

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		380,000	
PLAZO PARA ENTREGA DEL DEPARTAMENTO		3 MESES DESDE FIRMA DE ACTA	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INEDPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DEL DEPARTAMENTO FLAT	380,000	380,000	100,000
TOTAL	380,000	380,000	100,000

TRANSACCIÓN SEGÚN CONTRATO		52,550	
PLAZO PARA ENTREGA ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		2 MESES DESPUÉS DE ENTREGA DE DPTO	
OBLIGACIONES DE DESEMPEÑO	PRECIOS INEDPENDIENTES	PRECIO DE LA TRANSACCIÓN	COSTO DE VENTA
VENTA DE ESTACIONAMIENTO	40,550	40,550	10,000
VENTA DE DEPÓSITO	12,000	12,000	5,000
TOTAL	52,550	52,550	15,000

RECONOCIMIENTO DEL PRIMER PAGO:	
INVENTARIO	57,500
IGV	10,350
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	67,850
01/06/2019 POR EL PRIMER PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA	
RECONOCIMIENTO DEL SEGUNDO PAGO:	
INVENTARIO	57,500
IGV	10,350
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	67,850
30/09/2020 POR EL SEGUNDO PAGO DEL 50% AL CONTRATISTA	
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO 1:	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	414,200
IGV	34,200
PASIVO DEL CONTRATO	380,000
01/10/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO	
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	414,200
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	414,200
01/10/2020 POR LA ENTRADA DE DINERO	
RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO:	
ACTIVO POR IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	112,100
TRIBUTOS POR PAGAR	112,100
31/12/2020 POR EL RECONOCIMIENTO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS DIFERIDO	
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR EL BIEN:	
PASIVO DEL CONTRATO	380,000
INGRESO POR VENTA DEPARTAMENTO	380,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 3 MESES	
COSTO DE VENTAS	100,000
INVENTARIO (DEPARTAMENTO)	100,000
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL DEPARTAMENTO.	
RECONOCIMIENTO DEL CONTRATO 2:	

CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES	57,280	
IGV		4,730
PASIVO DEL CONTRATO		52,550
01/01/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DE LA VENTA DEL CONTRATO		
EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	57,280	
CUENTAS POR COBRAR COMERCIALES		57,280
01/01/2021 POR LA ENTRADA DE DINERO		
RECONOCIMIENTO AL ENTREGAR LOS BIENES:		
PASIVO DEL CONTRATO	52,550	
INGRESO POR VENTA ESTACIONAMIENTO		40,550
INGRESO POR VENTA DEPÓSITO		12,000
01/03/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL INGRESO AL ENTREGAR LOS BIENES A LOS 2 MESES		
COSTO DE VENTAS	15,000	
INVENTARIO (ESTACIONAMIENTO)		10,000
INVENTARIO (DEPÓSITO)		5,000
01/03/2021 POR EL RECONOCIMIENTO DEL COSTO DEL ESTACIONAMIENTO Y DEPÓSITO		

3.1.2. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú

La investigación sobre el impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú, considera demostrar el objetivo general “Analizar si la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes tiene un impacto contable y tributario en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú”.

a. Análisis de resultados

En relación con el Caso 1, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. En primer lugar, el primer paso es la identificación del contrato con el cliente en donde se determina que la entrega del departamento y cocina amoblada se realizará a 18 meses, a partir de la firma del contrato celebrado el 1 de mayo del 2019, y que la entrega del estacionamiento y depósito se realizará dos meses posteriores a la entrega del departamento, y se contabiliza dicho monto como un pasivo

del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son cuatro: el departamento, el estacionamiento, el depósito y la cocina amoblada.

El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual, de acuerdo a lo establecido en el contrato celebrado entre las partes, es de S/. 380,000 más IGV y fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes.

El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especificaron los precios de venta independientes de cada una de estas obligaciones, los cuales son S/. 350,700, S/. 37,550, S/. 10,000 y S/. 6,000 respectivamente. Luego de ello se realiza la determinación de la proporción, el cual dio un resultado de 94.00%, para poder multiplicar dicho factor por el precio independiente de cada obligación y, de esta manera, obtener la distribución del precio de la transacción entre cada una de las obligaciones de desempeño, los cuales fueron S/. 329,662, S/. 35,297, S/. 9,400, S/. 5,640 respectivamente.

Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega de los bienes y se firma el acta de entrega, y con ello, la contabilización de los ingresos por venta el 01 de noviembre del 2020 por un monto de S/. 335,302 correspondiente al departamento y cocina

amoblado y por el costo de ventas de S/. 100,000, que corresponde al departamento. Luego de dos meses, se hizo entrega del estacionamiento y depósito, por lo que al 01 de enero del 2021 se contabiliza el ingreso por venta por un monto de S/. 44,698, y por un costo de venta de S/. 15,000.

Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 1 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2019, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, se da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, que da como resultado S/. 112,100.

En relación con el Caso 2, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del departamento se realizará a 18 meses a partir de la firma del contrato celebrado el 1 de mayo del 2019, y se contabiliza dicho monto como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú. El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, la cual en este caso es una: el departamento.

El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/. 350,700 más IGV, el cual fue cancelado al contado. Según lo

establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de la obligación, el cual fue S/. 350,700. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega del departamento y la firma del acta de conformidad, el 1 de octubre del 2020, y con ello se realizó la contabilización de los ingresos por venta de S/. 350,700 y por el costo de venta de S/. 100,000.

Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 1 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2019, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, que da como resultado S/. 103,457.

Luego de que se realizó dicha entrega el 1 de noviembre del 2020, el cliente decide adquirir al contado un estacionamiento y un depósito, por lo que se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 nuevamente. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del estacionamiento y depósito serán entregados en el plazo de dos meses a partir de ese momento, por lo que se realiza la contabilización del pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con

las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son dos: el estacionamiento y el depósito. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/.47,550 más IGV, el cual fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de las obligaciones, los cuales son S/. 37,550 por el estacionamiento y S/. 10,000 por el depósito, ya que el contrato no fue ningún tipo de “paquete promocional”. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega de los bienes y la firma del acta de conformidad el 1 de enero del 2021, contabilizando un ingreso por venta de S/. 47,550 y un costo de venta de S/. 15,000.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2020, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, que da como resultado S/. 14,027.

En relación con el Caso 3, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. En primer lugar, el primer paso es la identificación del contrato con el cliente en donde se determina que la entrega del departamento y cocina amoblada se realizará a 15 meses, a

partir de la firma del contrato celebrado el 1 de julio del 2019, y se contabiliza dicho monto como un pasivo del contrato, y que la entrega del estacionamiento y depósito se realizará dos meses posteriores a la entrega del departamento, y se contabiliza dicho monto como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son cuatro: el departamento, el estacionamiento, el depósito y la cocina amoblada. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/. 395,200 más IGV, y fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especificaron los precios de venta independientes de cada una de estas obligaciones, los cuales son S/. 360,300, S/. 38,150, S/. 11,000 y S/. 6,000 respectivamente.

Luego de ello, se realiza la determinación de la proporción, el cual dio un resultado de 95.13%, para poder multiplicar dicho factor por el precio independiente de cada obligación y, de esta manera, obtener la distribución del precio de la transacción entre cada una de las obligaciones de desempeño, los cuales fueron S/. 342,738, S/. 36,290, S/. 10,464 y S/. 5,708 respectivamente.

Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega de los bienes y se firma el acta de conformidad, y con ello, la contabilización de los ingresos por venta el 01 de octubre del 2020

por un monto de S/. 348,446 correspondiente al departamento y cocina amoblado y por el costo de ventas de S/. 100,000 que corresponde al departamento.

Luego de dos meses, se hizo entrega del estacionamiento y depósito, por lo que al 01 de diciembre del 2020 se contabiliza el ingreso por venta por un monto de S/. 46,754 y por un costo de venta de S/. 15,000.

Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 1 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2019, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, dando como resultado S/. 116,584.

En relación con el Caso 4, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del departamento se realizará a 15 meses a partir de la firma del contrato celebrado el 01 de julio del 2019, y se contabiliza dicho monto como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú. El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, la cual en este caso es una: el departamento.

El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/. 360,300 más IGV, el cual fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de la obligación, el cual fue S/. 360,300. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega del departamento y se firma el acta de conformidad el 1 de octubre del 2020, y con ello se realiza la contabilización de los ingresos por venta de S/. 360,300 y por el costo de venta de S/. 100,000.

Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 1 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2019, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, dando como resultado S/. 106,289.

Luego de que se realizó dicha entrega el 1 de octubre del 2020, el cliente decide adquirir al contado un estacionamiento y un depósito, por lo que se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 nuevamente. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del estacionamiento y depósito serán

entregados en el plazo de dos meses a partir de ese momento, por lo que dicho monto se contabiliza como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son dos: el estacionamiento y el depósito. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/.49,150 más IGV, el cual fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes.

El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de la obligación, los cuales son S/. 38,150 por el estacionamiento y S/. 11,000 por el depósito, ya que el contrato no fue ningún tipo de “paquete promocional”. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega y se firma el acta de conformidad el 1 de diciembre del 2020, contabilizando un ingreso por venta de S/. 49,150 y un costo de venta de S/. 15,000.

Respecto al Caso 5, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. En primer lugar, el primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en el cual se determina que la entrega del departamento y cocina amoblada se realizará a 3 meses a partir de la firma del contrato celebrado el 01 de octubre de 2020, y que la entrega del estacionamiento y depósito se realizará dos meses posteriores a la

entrega del departamento, se contabiliza dicho monto como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son cuatro: el departamento, el estacionamiento, el depósito y la cocina amoblada. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es S/. 420,150 más IGV pagado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especificaron los precios de venta independientes de cada una de estas obligaciones, las cuales son S/. 380,000, S/. 40,550 y S/. 12,000 y S/.6,000 respectivamente. Después, se hizo el cálculo de la determinación de la proporción, el cual dio un resultado 95.80% para poder multiplicar dicho factor por el precio independiente de cada obligación y, de esta manera, obtener la distribución del precio de la transacción los cuales fueron S/. 364,057, S/. 38,849, S/. 11,497 y S/. 5,748 respectivamente.

Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega de los bienes y se firma el acta de conformidad, y con ello, la contabilización de los ingresos por venta el 01 de enero del 2021 por un monto de S/. 369,805 correspondiente al departamento y cocina amoblada y por el costo de ventas de S/. 100,000 que corresponde al departamento.

Luego de dos meses, se hizo entrega del estacionamiento y depósito, por lo que al 01 de marzo del 2021 se contabiliza el ingreso por venta por un monto de S/. 50,345 y por un costo de venta de S/. 15,000. Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 1 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Al 31 de diciembre de 2020, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, dando como resultado S/. 123,944.

Para finalizar, con relación al Caso 6, se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del departamento se realizará a 3 meses a partir de la firma del contrato celebrado el 01 de octubre del 2020, por lo que dicho monto se contabiliza como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, la cual en este caso es una: el departamento. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/. 380,000 más IGV, pagado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la

inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de la obligación, el cual fue de S/. 380,000. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega del departamento y se firma el acta de entrega el 1 de enero del 2021, y con ello se realiza la contabilización de los ingresos por venta de S/. 380,000 y por el costo de venta de S/. 100,000.

Por otro lado, se registró el pago por los servicios de construcción y la entrada de inventarios por S/. 115,000, en este caso, se dividió el pago en dos partes: al inicio de la construcción el 01 de junio del 2019 y al finalizar el 30 de septiembre del 2020, según lo acordado con la empresa contratista.

Adicionalmente, al 31 de diciembre de 2020, para efectos del cálculo del impuesto a la renta empresarial, debido a que el importe del cobro total de la transacción se ha registrado como un pasivo del contrato, este da origen al reconocimiento de un activo por impuesto a las ganancias diferido, determinado por la tasa vigente de 29.50%, dando como resultado S/. 112,100.

Luego de que se realizó dicha entrega el 1 de enero del 2021, el cliente decide adquirir al contado un estacionamiento y un depósito por lo que se procede a realizar un análisis sobre el modelo de los 5 pasos de la NIIF 15 nuevamente. El primer paso es la identificación del contrato con el cliente, en donde se determina que la entrega del estacionamiento y depósito serán entregados en el plazo de dos meses a partir de ese momento, por lo que dicho monto se contabiliza como un pasivo del contrato. De la revisión de la información, se observa que la transacción cuenta con las características

de un contrato celebrado entre las partes, sobre la base de las normas legales y comerciales vigentes en el Perú.

El segundo paso del modelo contable de la NIIF 15, consiste en identificar las obligaciones de desempeño de la transacción, las cuales en este caso son dos: el estacionamiento y el depósito. El tercer paso, es la determinación del precio de la transacción, el cual es de S/.52,550 más IGV, el cual fue cancelado al contado. Según lo establecido en el contrato, no existe la posibilidad de devolución del importe pactado, salvo en el caso de incumplimiento por parte de la inmobiliaria y de acuerdo al procedimiento acordado por las partes. El cuarto paso, es la distribución del precio de la transacción entre las obligaciones de desempeño del contrato, por lo que se especifica el precio de venta independiente de las obligaciones, los cuales son S/. 40,550 y S/. 12,000 respectivamente, ya que el contrato no fue ningún tipo de “paquete promocional”. Por último, el quinto paso consiste en contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones. Esto ocurre cuando se realiza la entrega el 1 de marzo del 2021, contabilizando un ingreso por venta de S/. 52,550 y un costo de venta S/. 15,000.

b. Interpretación de resultados

En esta sección se realiza la interpretación global de los impactos vinculados con el objetivo general. Con respecto a los casos, se realizó la contabilización por la venta y por el cobro, pero se debe recalcar que este es un pasivo del contrato, pues según la NIIF 15, el ingreso por la venta se registra cuando se transfiere el control del bien al cliente y se firma el acta de conformidad.

En el primer caso, se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019, y del ingreso por la venta del departamento en el año 2020, ya que en el mes de noviembre se realizó la entrega y firma el acta de conformidad; y, con respecto al estacionamiento y depósito se contabiliza

el ingreso de la venta en el 2021, pues en enero de dicho año se entregan los bienes y se firma el acta de conformidad.

En el segundo caso, se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019 por la venta del departamento y del ingreso por ventas en el 2020, pues dicho bien se entrega en noviembre de ese año. Sin embargo, con respecto al estacionamiento y depósito, estos se contabilizan el pasivo del contrato en el año 2020, pues en ese año se realiza la firma del contrato y el desembolso de dinero, pero el registro del ingreso por ventas se realiza en el 2021, pues en el mes de enero se realiza la entrega de ambos bienes.

En el tercer caso, se puede observar que se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019, y del ingreso por la venta de los bienes en el año 2020, ya que en el mes de octubre se realizó la entrega y firma el acta de conformidad del departamento; y en el caso del estacionamiento y depósito fue en el mes de diciembre. Con respecto al cuarto caso, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en el año 2019, y del ingreso por ventas en el año 2020, pues la entrega del departamento se realiza en el mes de octubre y la entrega del estacionamiento y depósito se realiza en diciembre.

En relación con el quinto caso, se puede observar que se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2020, y del ingreso por la venta de los bienes en el año 2021, ya que en el mes de enero se realizó la entrega y firma el acta de conformidad del departamento, y en el caso del estacionamiento y depósito fue en el mes de marzo. Por último, en el sexto caso, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en el año 2020 y del ingreso por ventas en el año 2021, pues en enero se hace entrega del departamento y en marzo del estacionamiento y depósito.

Cabe recalcar, que bajo los parámetros de la NIC 18, estos casos se hubieran contabilizado de una manera diferente, pues los ingresos se

reconocen al momento en que se devengan, sin diferenciar las distintas obligaciones de desempeño ni identificar sus precios de venta independientes, afectando solamente los estados financieros del año en el ocurre el contrato como un todo, reconociendo el ingreso en resultados, en la medida que se hubieran cumplido las condiciones establecidas en la NIC 18 Ingresos, tal como venía realizando la empresa hasta antes de la vigencia de la NIIF 15, ya que, en algunos casos la empresa, ha estado considerando como ingreso transferencias de lotes que todavía mantenía el control, por lo cual esto al momento de hacer la transición para aplicar la NIIF 15 ha sido corregido de manera retroactiva en los estados financieros del 2017.

Ello dio origen a los ajustes al momento de la transición, según lo descrito en el punto 3.1.1. Análisis del impacto de la adopción de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 31 de diciembre de 2017. En los casos 1, 2, 3 y 4 el ingreso por ventas se hubiera registrado en el 2019 y en el caso 2, 4, 5 y 6 en el 2020, ya que se realizan varias ventas del mismo contrato a lo largo del año. Sin embargo, esto no refleja la verdadera situación de la empresa, pues los bienes aún no han sido entregados, ni han salido de inventarios, debido a que el vendedor aún mantiene el control de los bienes. Por lo que, con la nueva normativa se puede ver un impacto, tanto en el estado de situación financiera como en el estado de resultados, así como un impacto en la determinación del impuesto a la renta, por el diferimiento de los ingresos respectivos.

3.1.3. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú

La investigación sobre el impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector

inmobiliario del Perú, considera demostrar el primer objetivo específico “Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú”.

a. Análisis de resultados

En los casos expuestos anteriormente, se puede apreciar un impacto en las partidas de pasivo del contrato, activo por impuesto a las ganancias diferido e inventario, en la situación financiera de las empresas del sector inmobiliario del Perú por la implementación de la NIIF 15.

Por un lado, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en la fecha en la que se firma el contrato, en el caso 1 es de S/. 380,000 el 01 de mayo de 2019; y en el caso 2 es de S/. 350,700 por el departamento, el 01 de mayo de 2019 y de S/. 47,550 por el estacionamiento y depósito el 01 de noviembre de 2020. Del mismo modo, en el caso 3 el pasivo del contrato se contabiliza por S/. 395,200 el 01 de julio de 2019; y en el caso 4, es de S/. 360,300 por el departamento, el 01 de julio de 2019 y de S/. 49,150 por el estacionamiento y depósito el 01 de octubre de 2020. Asimismo, en el caso 5, el pasivo del contrato es por S/. 420,150 el 01 de octubre de 2020; y en el caso 6, es por S/. 380,000 por el departamento el 01 de octubre de 2020 y de S/. 52,550 por el estacionamiento y depósito el 01 de marzo de 2021.

Por otro lado, con respecto a la contabilización de inventario, esta se genera cuando se pagan el servicio de construcción, el cual se realizó en dos partes: el primero, se canceló el 01 junio de 2019 por S/. 57,500 más IGV al inicio de la construcción; y, el segundo se canceló el 01 de septiembre de 2019 por S/. 52,500 más IGV cuando se finalizó la construcción.

Asimismo, la partida de inventarios también se ve afectada cuando se hace entrega de los bienes a los clientes, lo que genera la disminución de estos. En el caso 1 la salida es de S/. 115,000 el 01 de noviembre de 2020; y en el caso 2 es de S/. 100,000 por el departamento el 01 de noviembre de 2020 y de S/. 15, 000 por el estacionamiento y depósito el 01 de enero de 2021. Asimismo, en el caso 3 la salida de inventarios es de S/. 115,000 el 01 de octubre del 2020; y en el caso 4, es de S/. 100,000 por el departamento el 01 de octubre de 2020 y de S/. 15,000 por el estacionamiento y depósito el 01 de diciembre del 2020. Del mismo modo, en el caso 5 el monto contabilizado por la salida de inventarios es de S/. 115,000 el 01 de enero de 2021; y, en el caso 6 es de S/. 100,000 por el departamento el 01 de enero de 2021, y de S/. 15,000 por el estacionamiento y depósito el 01 de marzo de 2021.

En algunos de los casos descritos, debido a que la cobranza por la venta se realiza en un año anterior a la entrega de las obligaciones de desempeño, debido a que la compañía aún mantiene el control de los bienes, se reconoce un activo por impuesto a las ganancias diferido.

b. Interpretación de resultados

En el primer caso, se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019, y se devenga cuando se transfiere el control en el año 2020 para el caso del departamento, ya que en el mes de noviembre se entregan los bienes, y en ese momento se realiza el abono de inventarios por S/. 100,000. En el caso del estacionamiento y depósito, estos se devengan en el año 2021, ya que en el mes de enero se realiza la entrega de los bienes y en dicho momento se registra la salida de inventarios por S/. 15,000.

En el segundo caso, se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019 por la venta del departamento y se devenga cuando se transfiere el control en el 2020, en dicho momento se contabiliza la salida de inventarios por el monto de S/. 100,000 pues el bien se entrega en

noviembre de ese año. Sin embargo, con respecto al estacionamiento y depósito, en estos casos se contabiliza el pasivo del contrato en el año 2020, pues en ese año se realiza la firma del contrato y el desembolso de dinero, y se devenga en el 2021, junto con la contabilización de la salida de inventario correspondiente S/. 15,000, pues en el mes de enero se le hace entrega de ambos bienes.

En el tercer caso, se puede observar que se realiza la contabilización del pasivo del contrato en el año 2019, y se devenga cuando se transfiere el control en el año 2020, al igual que la disminución de inventarios por S/. 100,000, correspondiente al departamento que fue entregado en octubre; y de S/. 15,000 correspondiente al estacionamiento y depósito que fueron entregados en diciembre.

Con respecto al cuarto caso, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en el año 2019, y se devenga cuando se transfiere el control en el año 2020, junto con la salida de inventarios por S/. 100,000 en el mes de octubre por la entrega del departamento, y por S/. 15,000 en el mes de diciembre por la entrega del estacionamiento y depósito.

En relación con el quinto caso, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en el año 2020, y se devenga cuando se transfiere el control en el año 2021, al igual que la disminución de inventarios por S/. 100,000 correspondiente al departamento que fue entregado en enero; y de S/. 15,000 correspondiente al estacionamiento y depósito que fueron entregados en marzo. Por último, en el sexto caso, la contabilización del pasivo del contrato se realiza en el año 2020 y se devenga cuando se transfiere el control en el año 2021, junto con la salida de inventarios por S/. 100,000 en el mes de enero por la entrega del departamento y por S/. 15,000 en marzo por la entrega del estacionamiento y depósito.

Cabe recalcar, bajo los parámetros de la NIC 18, estos casos se hubieran contabilizado de una manera distinta, pues los ingresos se reconocen al momento en que se devengan, a diferencia de la NIIF 15 que se contabilizan al momento en que se transfiere el control de los bienes al cliente, diferenciando las distintas obligaciones de desempeño que involucra la transacción. Asimismo, la partida de inventarios también se ve afectada, pues con la NIC 18 estos disminuirían en el momento de la venta, pero según la NIIF 15, la salida de inventarios junto con su costo de ventas se realiza cuando el bien es entregado y cuando el proveedor no conserva la gestión del bien, en este caso, cuando la transferencia del bien ya ha sido inscrita en los registros públicos de la localidad.

Asimismo, se observa que la transacción se ve reflejada en momentos distintos en el estado de situación financiera, con lo cual abarca más de un periodo económico para su reconocimiento y posterior devengamiento. En resumen, se reconoce activos y pasivos que posteriormente se convertirán en ingresos y costos, reflejándose en el estado de resultados de otros periodos.

3.1.4. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el estado de resultados de las empresas del sector inmobiliario del Perú

La investigación sobre el impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú, considera demostrar el segundo objetivo específico “Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el estado de resultados de las empresas del sector inmobiliario del Perú”.

a. Análisis de resultados

En los casos expuestos anteriormente, se puede apreciar un impacto en las partidas de ventas y costo de ventas del estado de resultados de la

empresa del sector inmobiliario del Perú seleccionada para la investigación, por la implementación de la NIIF 15.

En primer lugar, se realizó la contabilización de las ventas al momento en que se le entregó el bien al cliente y se transfiere el control de estos con la firma del acta de entrega. En segundo lugar, se contabiliza el respectivo costo de ventas en la misma fecha que se hace entrega de los bienes y que se registran los ingresos.

En el caso 1, el 01 de noviembre de 2020 se realiza la contabilización de las ventas del departamento y de la cocina amoblada por S/. 335,192 y su respectivo costo de ventas de S/. 100.000 correspondiente al departamento. Asimismo, el 01 de enero de 2021, se contabilizan las ventas del estacionamiento y del depósito por S/ 44,808 y su respectivo costo de ventas de S/. 15,000.

En el caso 2, el 01 de noviembre de 2020 se realiza la contabilización de la venta del departamento por S/. 350,700 y su respectivo costo de ventas de S/. 100,000. Asimismo, el 01 de enero de 2021 se realiza la contabilización de la venta del estacionamiento y depósito por S/. 47,550 y por su respectivo costo de venta de S/. 15,000.

Del mismo modo, en el caso 3, el 01 de octubre de 2020 se realiza la contabilización de las ventas del departamento y cocina amoblada por S/. 348,333 y su costo de ventas, el cual asciende a S/. 115,000 correspondiente al departamento. Del mismo modo, el 01 de diciembre de 2020 se registran las ventas por el estacionamiento y depósito por S/, 46,867 y su respectivo costo de ventas de S/. 15,000.

Para el caso 4, el 01 de octubre de 2020 se realiza la contabilización de la venta del departamento por S/. 360,300 y su costo de ventas por S/. 100,000. Asimismo, el 01 de diciembre de 2020, se contabiliza la venta del

estacionamiento y depósito por S/. 49,150 y su respectivo costo de venta de S/. 15,000.

En el caso 5, el 01 de enero de 2021 se realiza la contabilización de las ventas por el departamento y la cocina amoblada de S/. 469,690 y de su costo de ventas por S/. 100,000 correspondiente al departamento. Asimismo, el 01 de marzo del 2021 se registran las ventas por el estacionamiento y depósito por S/. 50,460 y su costo de ventas por S/. 15,000.

Por último, en el caso 6, el 01 de enero de 2021, se contabilizó la venta del departamento por S/. 380,000, junto a su costo de venta por S/. 100,000. Asimismo, el 01 de marzo de 2021, se contabiliza la venta del estacionamiento y depósito por S/. 52,550 y por su respectivo costo de venta de S/. 15,000.

En los casos descritos en que se reconoció un activo por impuesto a las ganancias diferido, debido a que la cobranza por la venta se realizó en el año anterior a la entrega de las obligaciones de desempeño, y teniendo en cuenta que la compañía transfiere el control de los bienes, se devenga el activo por impuesto a las ganancias diferido y éste es reconocido en el estado de resultados, luego de haberse deducido los costos correspondientes a las obligaciones de desempeño.

b. Interpretación de resultados

En el primer caso, se contabiliza el devengado de las ventas en el año 2020, por entrega de departamento y de cocina amoblada, ya que en el mes de noviembre de ese año se realizó la entrega de los bienes y transferencia del control de estos. Asimismo, en ese momento se reconoce el costo de ventas por S/. 100,000 correspondiente a la entrega del departamento. Del mismo modo, se registra el devengado de las ventas del estacionamiento y depósito en el año 2021, ya que en el mes de enero se

realizó firma del acta de entrega y se reconoce su costo de ventas por S/. 15,000.

En el segundo caso, se realiza la contabilización del devengado de las ventas en el año 2020 por entrega del departamento, en dicho momento se reconoce el costo de ventas por el monto de S/. 100,000 pues el bien se entrega en noviembre de ese año. Sin embargo, con respecto al estacionamiento y depósito, se contabiliza el devengado de las ventas en el año 2021, junto con el reconocimiento del costo de ventas correspondiente a S/. 15,000, pues en el mes de enero se le hace entrega de ambos bienes, con la transferencia del control de estos, al estar ya registrada la propiedad en los Registros Públicos respectivos.

En el tercer caso, se puede observar que se reconoce el devengado de la venta en el año 2020, al igual que el costo de ventas por S/. 115,000, pues la entrega y transferencia del control del departamento y cocina amoblada se realiza en el mes de octubre, y del estacionamiento y depósito en el mes de diciembre. Con respecto al cuarto caso, el reconocimiento del devengado de las ventas se realiza en el año 2020, junto con el reconocimiento respectivo del costo de ventas por S/. 100,000 situación que se produce en el mes de octubre con la entrega del departamento y por S/. 15,000 en el mes de diciembre por la entrega del estacionamiento y depósito.

En relación con el quinto caso, el reconocimiento del devengado de las ventas se realiza en el año 2021, al igual que el reconocimiento del costo de ventas por S/. 115,000 pues la entrega del departamento y cocina amoblada se realiza en el mes de enero y del estacionamiento y depósito en marzo de ese año. Por último, en el sexto caso, el reconocimiento del devengado de los ingresos por las ventas se realiza en el año 2021 y el reconocimiento del costo de ventas por S/. 100,000 se produce en el mes

de enero, con la entrega del departamento y por S/. 15,000 en marzo con la entrega del estacionamiento y depósito.

Cabe recalcar, que bajo los parámetros de la NIC 18, estos casos se hubieran contabilizado de una manera distinta, pues las ventas y costos de ventas se reconocían al momento en que se realizaba la firma del contrato, mientras que en caso de la NIIF 15 se reconocen al momento en que se transfiere el control de los bienes al cliente, situación que se ha concretado en diferentes periodos y no en el momento que se recibió los flujos de efectivo por parte del cliente.

En resumen, esta situación ha generado que los ingresos y sus costos correspondientes a las obligaciones de desempeño que se incluyen en cada transacción se reconozcan en el estado de resultados del proveedor en más de un periodo económico, considerando el momento de su devengamiento y transferencia de control.

3.1.5. Análisis e interpretación de resultados de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la determinación del impuesto a la renta de las empresas del sector inmobiliario del Perú

La investigación sobre el impacto contable y tributario de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en el reconocimiento de ingresos en las empresas del sector inmobiliario del Perú, considera demostrar el tercer objetivo específico “Determinar cuál es el impacto de la aplicación de la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en la determinación del impuesto a la renta de las empresas del sector inmobiliario del Perú”.

a. Análisis de resultados

En todos los casos analizados, se encuentran dos tipos de situaciones, la más recurrente, y la que genera un impacto en la determinación del impuesto a la renta, es la referente al cobro por adelantado por la venta de los departamentos, así como por los estacionamientos y espacios para depósitos. Esta situación origina los impactos contables en el estado de situación financiera y en el estado de resultados descritos en los párrafos anteriores, vinculados con el análisis del objetivo general y de los dos primeros objetivos específicos, así como el reconocimiento del activo por impuesto a las ganancias diferido, tal como se describe en los siguientes párrafos.

En el caso 1, el 31 de diciembre de 2019 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 112,100, producto de la firma del contrato por la venta del departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada por S/. 380,000 el 01 de mayo del 2019. Este impuesto se cancela en el 2020 y 2021, ya que en noviembre del 2020 se transfiere el control del departamento y cocina amoblada y en enero del 2021 el control del estacionamiento y depósito. Del mismo modo, en el caso 2, el 31 de diciembre de 2019 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 103,457, el cual fue generado en el momento de la firma del contrato por la venta del departamento por S/. 350,700 el 01 de mayo del 2019. Este impuesto se cancela en el año 2020, ya que en noviembre de dicho año se transfiere el control de los bienes al cliente. Asimismo, el 31 de diciembre del 2020 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 14,027, producto de la firma del contrato por la venta del estacionamiento y depósito S/. 47,550 el 01 de noviembre del 2020. Este impuesto se cancela en el año 2021, ya que en enero de dicho año se transfiere el control de los bienes al cliente.

En el caso 3, el 31 de diciembre de 2019 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 116,584, el cual se

generó en el momento de la firma del contrato por la venta del departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada por S/. 395,200 el 01 de julio de 2019. Este impuesto se cancela en el año 2020, ya que en octubre de dicho año se transfiere el control del departamento y cocina amoblada y en diciembre el control del estacionamiento y depósito. Por otro lado, en el caso 4, el 31 de diciembre del 2019 se registra el activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 106,289, el cual se generó al firmar el contrato por la venta del departamento por S/. 360,300 el 01 de julio del 2019. Este impuesto se cancela en el año 2020, ya que en octubre se transfiere el control del departamento y en diciembre se transfiere el control del estacionamiento y depósito.

En el caso 5, el 31 de diciembre de 2020 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 123,944, el cual se generó en el momento de la firma del contrato por la venta del departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada por S/. 420,150, el 01 de octubre del 2020. Este impuesto se cancela en el año 2021, ya que en enero de dicho año se transfiere el control del departamento y cocina amoblada y en marzo se transfiere el control del estacionamiento y depósito. Por último, en el caso 6, el 31 de diciembre del 2020 se realiza la contabilización del activo por impuesto a las ganancias diferido por S/. 112,100, el cual se generó al firmar el contrato por la venta del departamento por S/. 380,000 el 01 de octubre del 2020. Este impuesto se cancela en el año 2021, ya que en enero de dicho año se transfiere el control del departamento al cliente, y en marzo del estacionamiento y depósito.

b. Interpretación de resultados

En el primer caso, se contabiliza el activo por impuesto a las ganancias diferido, ya que en el mes de mayo del 2019 se realiza la firma del contrato de venta por el departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada. Asimismo, al año siguiente cuando se transfiere el control del

departamento y cocina amoblada se cancela el impuesto correspondiente; y cuando se transfiere el control del estacionamiento y depósito se cancela el resto del impuesto, afectando a resultados. Por otro lado, en el segundo caso se registra el activo por impuesto a las ganancias diferido, por la venta del departamento ya que en el mes de mayo del 2019 se realizó la firma del contrato de venta. Dicho impuesto será cancelado al siguiente año cuando se transfiere el control del bien, afectando a resultados. Del mismo modo, se contabiliza el activo por impuesto a las ganancias diferido por la venta del estacionamiento y depósito en el mes de noviembre del 2020; pero, dicho impuesto a la renta será cancelado en el 2021 cuando se le entregue el control al cliente, afectando a resultados.

Con respecto al tercer caso, se contabiliza el activo por impuesto a las ganancias diferido, ya que en julio del 2019 se realiza la cobranza por la venta del departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada. Asimismo, en el año 2020 cuando se transfiere el control de los bienes se paga dicho impuesto a la renta, afectando a resultados. Por otro lado, en el cuarto caso se registra el activo por impuesto diferido, por la venta del departamento ya que en el mes de julio del 2019 se realizó la firma del contrato. Dicho impuesto será cancelado en el año 2020 cuando se transfiere el control del bien.

En el quinto caso, se contabiliza el activo por impuesto a las ganancias diferido, ya que en octubre del 2020 se realiza la firma del contrato de venta por el departamento, estacionamiento, depósito y cocina amoblada. Asimismo, recién al año siguiente, cuando se transfiere el control de los bienes, se paga dicho impuesto a la renta, afectando a resultados. Por último, en el caso 6 se contabiliza el activo por impuesto a las ganancias diferido, ya que en octubre del 2020 se realiza la cobranza por la venta del departamento. Dicho impuesto a la renta será cancelado en el año 2021 cuando se transfiere el control del bien al cliente.

Se debe mencionar, que bajo los parámetros de la NIC 18, estos casos se hubieran contabilizado de una manera diferente, pues anteriormente se pagaba el impuesto a la renta en el año en que se realizaba la venta, sin importar si se había transferido el control al cliente. Mientras que en el caso de la NIIF 15, el impuesto a la renta se reconoce como un activo a las ganancias diferido cuando se reconoce el contrato con un cliente, pero recién se realizará el pago cuando se haya transferido el control de los bienes al cliente y no en el momento en que se recibe el efectivo. Este cambio en la normativa genera un impacto en los resultados de las compañías, ya que el reconocimiento del pago del impuesto a la renta se realiza en un periodo distinto al que se recibe el cobro.



Conclusiones

- a) La NIIF 15 tiene impacto significativo en la situación financiera de las empresas inmobiliarias, en los casos en que habían reconocido como ingreso realizado en el estado de resultados, las transferencias de bienes sobre los que todavía mantenían el control, por lo cual, esto ha sido corregido de manera retroactiva en sus estados financieros en el momento de realizar la transición por la aplicación de lo establecido en la NIIF 15.
- b) Las principales partidas afectadas en el estado de situación financiera son, inventarios y pasivo del contrato, por el hecho de que ya no deben registrar la venta hasta que se transfiera el control al cliente, según lo especificado en el contrato, y en los momentos en que se satisfacen cada una de las obligaciones de desempeño que conforman la transacción, lo cual se presenta de forma más clara en la NIIF 15 en relación a la NIC 18.
- c) La aplicación de la NIIF 15 tiene un impacto significativo en el estado de resultados de las empresas inmobiliarias, ya que por lo general la entrega del bien, así como la transferencia del control de los mismos, no se realiza en el mismo año en que se firma el contrato, lo que genera una disminución en los ingresos y en la utilidad en los períodos iniciales, los mismos que se devengan en fechas posteriores, según lo indicado en el párrafo anterior.
- d) Las principales partidas afectadas en el estado de resultados son, ingresos y costos de ventas, pues no necesariamente se contabilizan cuando se recibe el efectivo, sino cuando se realiza la firma del acta de conformidad de la entrega del bien, vinculado a cada una de las obligaciones de desempeño, lo cual constituye la transferencia del control de los mismos.

- e) La aplicación de la NIIF 15 tiene impacto significativo en la determinación del impuesto a la renta de las empresas inmobiliarias, pues al no registrar la venta en el momento en que se recibe el efectivo, se genera una disminución en la determinación del impuesto a la renta de ese periodo, situación que difiere con la forma en que se ha estado reconociendo en algunas empresas del sector, antes de la vigencia de la NIIF 15.

- f) Para la determinación del impuesto a la renta, la principal partida afectada es el activo por impuesto a las ganancias diferido, debido a que este se contabiliza al finalizar el año en el que se realizó la firma del contrato, pero se consumirá en la determinación del impuesto del año en que se hace concreta la transferencia del control de cada obligación de desempeño.

Recomendaciones

- a) Se recomienda un mayor análisis y difusión de los impactos que origina la aplicación del nuevo modelo de los cinco pasos de la NIIF 15 y del tratamiento tributario, para que se pueda realizar un correcto reconocimiento de los ingresos, ya que del análisis de las fuentes bibliográficas y de las opiniones de los especialistas, se observa la falta de uniformidad en algunos de los criterios y procedimientos.
- b) Asimismo, se recomienda que se realicen capacitaciones constantes a los profesionales del área contable, pues muchas veces, algunos de los colaboradores no están actualizados con la nueva normativa contable del modelo de los cinco pasos para el reconocimiento de los ingresos, y ello puede generar una incorrecta interpretación de las normas.
- c) Se recomienda que las empresas actualicen sus controles internos y sistemas de información para que se pueda llevar un correcto manejo de los ingresos que se van generando por cada contrato

celebrado con los clientes, y de esta manera evitar errores en su contabilización.



Bibliografía

Abreu, J. (2012). Hipótesis, método y diseño de investigación. Daena: International Journal of Good Conscience, 7(2), 187-197.

Alcarria, J, J. (2008). *Contabilidad Financiera*. Castellón, España: Publicaciones de la Universitat Jaume I.

Alcázar, R. (2009). Mecanismos alternativos para el financiamiento hipotecario en el Perú. *Moneda*, 32-35.

Angulo, J. A. G. (2004). Normas IASB: la primera vez. *Universia Business Review*, (1), 106-115.

Baquero, E. E. (2017). Impuesto diferido: ejercicio de aplicación Revista No 69 Ene.-Mar. 2017. *LEGIS*.
http://legal.legis.com.co/document?obra=rcontador&document=rcontador_5ca444c3f882416aa085f0c30b17efea

BBVA. (2019). Mercado de viviendas nuevas y oficinas prime en Lima Metropolitana. Recuperado de:
https://www.bbvaresearch.com/wp-content/uploads/2019/03/MercadoViviendasNuevas_OficinasPrime_Lima.pdf

Burga, Y. (2017). *La aplicación de las normas contables en el Derecho Tributario: el caso del devengado y la NIIF 15* (Tesis de pregrado). Pontificia Universidad Católica del Perú.

Cauas, D. (2015). Definición de las variables, enfoque y tipo de investigación. *Bogotá: biblioteca electrónica de la universidad Nacional de Colombia*, 2.

Chang, L., González, N., López F., & Moreno, M. (S/F). La importancia de la contabilidad de costos. México: Instituto tecnológico de Sonora.

Chilcho, R., Huidobro, F. (2018). *La Niif 15 - ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes - y la evaluación de su impacto financiero y tributario en las empresas del sector construcción* (Tesis de pregrado). Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Congreso de la República, (1987). Ley 26887 Ley General de Sociedades.

Congreso de la República del Perú (2019). Ley del impuesto a la Renta.

Congreso de la República del Perú (25 de junio del 2011). Ley que promueve las emisiones de valores mobiliarios y fortalece el mercado de capitales Ley N° 29720-2011

Consejo Normativo de Contabilidad (1944). Resolución N.º 005-94-EF/93.01.

Consejo Normativo de Contabilidad (2014). Resolución N.º 056-2014-EF/30.

Consejo Normativo de Contabilidad (2016). Resolución N.º 062-2016-EF/30.

Consejo Normativo de Contabilidad (2017). Resolución N.º 004-2017-EF/30.

Consejo Normativo de Contabilidad (2017). Resolución N.º 005-2017-EF/30.

Consejo Normativo de Contabilidad (2020). Resolución N.º 003-2020-EF/30.

Cornejo, C. (2018). *Diseño del proyecto inmobiliario*. Lima, Perú: Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Criollo, S, B. & Rivera, H, L. (2012). *Análisis del impuesto diferido en el impuesto a las ganancias*. (Tesis de pregrado.). Recuperado de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/1293/1/tcon595.pdf>

Déniz, J., Bona, C., Pérez, J & Suarez, H. (2008). *Fundamentos de la contabilidad financiera: teoría y práctica*. Madrid, España: Delta Publicaciones Universitarias

Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2016). *NIIF 15 Perspectivas para la Construcción y Sector Inmobiliario*. Recuperado de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/real-estate/cl-brochure_NIIF_15.pdf

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2014). *NIIF 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes. El IASB emite la nueva norma de reconocimiento de ingresos ordinarios*. Recuperado de 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. (2018a). *Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes. Una guía para la NIIF 15*. Recuperado de [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20\(2018\).pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pe/Documents/audit/Gu%C3%ADa%20Implementaci%C3%B3n%20IFRS%2015%20(2018).pdf)

Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2018b). Guía para la NIIF 15. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/audit/articles/una-guia-para-la-niif-15.html>

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2020) Impacto del Covid-19 en el sector inmobiliario. Recuperado de: <https://www2.deloitte.com/pe/es/pages/consumer-business/articles/impacto-covid19-en-el-mercado-inmobiliario.html>

Diario Gestión. (2016). Recuperado de <https://gestion.pe/economia/mercados/niif-15-cambios-trae-nueva-norma-contable-reconocimiento-ingresos-148862-noticia/>

Diario Gestión. (2020). Sector construcción: balance negativo y perspectivas no tan favorables, según Capeco. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/sector-construccion-balance-negativo-y-perspectivas-no-tan-favorables-revelo-capeco-noticia/>

Díaz, O. (2010). Panorama actual del Marco Normativo Contable Peruano. Análisis Tributario

García, R. (1978). Impuesto sobre la renta: teoría y técnica del impuesto. Buenos Aires, Argentina. Centro Interamericano de Estudios (CIET) Organización de Estados Americanos.

García, L.V, y Ruiz, M.C. (2019). El nuevo concepto del devengo y los contratos de obra. *Parthenon*. Recuperado de <http://www.parthenon.pe/columnas/deconstruyendo-la-tributacion/el-nuevo-concepto-del-devengo-y-los-contratos-de-obra/>

Gil, X. (18 de junio del 2014). La NIIF 15: nueva norma internacional hacia una contabilidad única mundial. *Diario El Economista*. Recuperado de <http://www.eleconomista.es/legislacion/noticias/5874444/06/14/La-Niif-15-nueva-norma-internacional-hacia-una-contabilidad-unica-mundial.html>

Glass, G.V., y Hopkins, K. D., (1984). Statistical methods in education and psychology. *Prentice-Hall*.

Gomez, D. (2005). HACIA EL 2005: LA CONVERGENCIA DE NORMAS CONTABLES. México.

González, J, P. (2014). *Efecto de la Aplicación de la NIC 12 Impuesto Diferido en los Estados Financieros al 31 de diciembre del 2013 en las Empresas Presentados bajo NIIF*. (Tesis de maestría). Recuperado de <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/6051/1/TESIS%20MAGISTE>

R%20TRIBUTACION%20Y%20FINANZAS-
%20NIC%2012%20A%20LAS%20EMPRESAS-
%20P.GONZALEZ%20FUENTES.pdf

Horngrén, C., Harrison, W., & Oliver. (2010). *Contabilidad*, Octava Edición. Pearson Educación. México

IFRS Foundation (2014a). *NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF15_2014_v12112014.pdf

IFRS Foundation (2014b). *NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/18_NIC.pdf

IFRS Foundation (2014c). *NIC 11 Contratos de Construcción*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/11_NIC.pdf

IFRS Foundation (2014d). *NIC 12 Impuesto a las Ganancias*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/12_NIC.pdf
Instituto de Finanzas Corporativas (S/F). *Financial Ratios eBook*.

La Ley, (2016). TC: Información contable de grandes empresas no puede ser pública. Recuperado de <https://laley.pe/art/3212/tc-informacion-contable-de-grandes-empresas-no-puede-ser-publica>

Lam, A. (2010). La aplicación del nuevo Plan Contable General Empresarial. *Contabilidad Y Negocios*, 5(9), 5-18.

Llangari, S, C. (2015). *Análisis De La Nic 11 Contratos De Construcción Sobre El Reconocimiento De Ingresos Y Gastos Y Su Impacto En Las Normas Tributarias*. (Tesis de pregrado). Recuperado de <http://repositorio.uees.edu.ec/bitstream/123456789/1093/1/Paper%20de%20Titulacion%20NIC%2011%20-%20CPA%2018.pdf>

Málaga, F. (2015). *Estados Financieros de Organizaciones Sin Fines de Lucro con Aplicación de las FASB (Financial Accounting Standards Board) y con Exención del Impuesto a las Utilidades de las Empresas*. Tesis de posgrado.
Recuperado de <https://repositorio.umsa.bo/handle/123456789/14425>

Mere, O. (22 de noviembre del 2016). NIIF 15 qué cambios trae esta nueva norma contable sobre reconocimiento de ingresos. Diario Gestión. Recuperado de [https://gestion.pe/economia/mercados/niif-15-cambios-trae-nueva-norma-contable-reconocimiento-ingresos-148862-noticia/Mere, O. \(22 de noviembre del 2016\). NIIF 15 qué cambios trae esta nueva norma contable sobre reconocimiento de ingresos.](https://gestion.pe/economia/mercados/niif-15-cambios-trae-nueva-norma-contable-reconocimiento-ingresos-148862-noticia/Mere,O.(22%20de%20noviembre%20del%202016).NIIF%2015%20qu%C3%A9%20cambios%20trae%20esta%20nueva%20norma%20contable%20sobre%20reconocimiento%20de%20ingresos)

Mego, J, A. (2018). *Análisis Financiero De La Empresa Filamentos Industriales S.A.* (Tesis de pregrado). Recuperado de http://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/ulima/9285/Mego_Quiquia_Jeni_Alicia.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Molina, R., Díaz, O., Vázquez, J., & Casinelli, H. (2014). El proceso de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera en España, Perú y Argentina. *Contabilidad y Negocios*, 9(18), 6-26.

Molina, R. L. (2013). NIIF para las PYMES: ¿La solución al problema para la aplicación de la normativa internacional? *Contabilidad y Negocios*, 8(16), 21-34.

Moreno, M., Muñoz, E., Polo W., & Rodríguez, E. (2019). *Proyecto de Mejora en la Gestión Financiera de la Empresa Constructora Pérez & Pérez S.A.C.* (tesis de posgrado). Pontificia Universidad Católica del Perú.

Pacheco, C, P. (2016). *Relación Entre La Niif 15 Y Nic 11, Aplicación En Los Estados Financieros.* (Tesis de pregrado). Recuperado de <http://repositorio.ulvr.edu.ec/bitstream/44000/1293/1/T-ULVR-1384.pdf>

Palacios, M. y Martínez, I. (2005). El proceso de armonización contable en Latinoamérica: camino hacia las normas internacionales. *Revista Contabilidad & Finanzas*, 16(39), 103-117.

Palomino, J, Hennings, J y Echevarría, V. (2017). *Análisis macroeconómico del sector construcción en el Perú.* Lima, Perú: Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Paredes Montoya, C. A. (2010). *El Poder Tributario del Estado: ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva?* Derecho & Sociedad, (35), 241-256.

Prado, A. (2014). El Contrato General De Construcción, Y En Especial La Modalidad Epc Y Sus Principales Características. *Revista Chilena de Derecho*, 41(2), 765 - 783.

Price Waterhouse Coopers (2018). *NIIF 15 Ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes.* Recuperado de <https://www.pwc.com.ar/es/eventos/assets/2018/NIIF15.pdf>

Perdomo, A. (2000). *Análisis e interpretación de estados financieros*. México: Thompson.

Piña, C. (2013). Reconocimiento de ingresos y obligaciones de prestación onerosas. *Tourism & Management Studies*, 3, 937-952.

Poder Ejecutivo (2018). Decreto Legislativo N.º 1425. Diario Oficial El Peruano, Lima, Perú, 2018, 13 de septiembre.

Radio Programas del Perú (2020). Coronavirus en Perú: Precios de viviendas bajan hasta 10% y ahora hay más facilidades para comprar. Recuperado de <https://rpp.pe/economia/economia/coronavirus-en-peru-precios-de-viviendas-bajan-hasta-10-y-hay-mas-facilidades-para-comprar-ministerio-de-vivienda-reactivacion-economica-sector-construccion-noticia-1271739?ref=rpp>

Rajadell, M, Trullas, O y Simo, P. (2014). *Contabilidad para todos*. Barcelona, España: OmniaScience.

Seminario, R. (2017). *Análisis del impacto de la NIIF 15 en los resultados económicos - financieros de las empresas constructoras e inmobiliarias del Perú que no cotizan* (Trabajo de investigación de bachiller en Contabilidad y Auditoría). Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

Skinner, R. M. (1972). *Accounting Principles: A Canadian Viewpoint*. Toronto, Canada: Canadian Institute of Chartered Accountants.

Taco, M, C (2010). *Propuesta de aplicación de la NIC 18: ingresos ordinarios, NIC 30: información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares y NIC 37: provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes en el Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFA)*. (Tesis de Pregrado). Recuperado de <http://repositorio.espe.edu.ec/jspui/bitstream/21000/1837/1/T-ESPE-027616.pdf>

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

TC: Información contable de grandes empresas no puede ser pública. (06 de abril del 2016). La Ley. Recuperado de: <https://laley.pe/art/3212/tc-informacion-contable-de-grandes-empresas-no-puede-ser-publica>

Tribunal Constitucional (2014). Expediente N.º 00009-2014-PI/TC.

Tribunal Fiscal (2011). Resolución N.º 8534-5-2001. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2001/5/2001_5_08534.pdf

Tribunal Fiscal (2003). Resolución N.º 00467-5-2003. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_00467.pdf

Tribunal Fiscal (2004). Resolución N.º 01652-5-2005. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/5/2004_5_01652.pdf

Tribunal Fiscal (2006). Resolución N.º 2812-2-2006. Recuperado de: http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/2/2006_2_02812.pdf

Ugalde, N. (2014). Las Normas Internacionales de Información Financiera: histórica, impacto y nuevos retos de la IASB. *Revista de Ciencias Económicas*, 205-216.

Universidad para la Cooperación Internacional. (S/F). *Contratos*. San José, Costa Rica.

Ureña, O, L. (2010). *Contabilidad Básica*. Bogotá. Colombia: Fundación para la Educación Superior San Mateo.

Vargas, A, Castro, V & Bautista, E. (2011). Importancia del crecimiento del sector construcción en la economía sociedad peruana. Lima, Perú: Gestión en el Tercer Milenio.

Vázquez, R & Bongianino, C, A. (2008). *Principios de teoría contable*. Buenos Aire, Argentina: Aplicación Tributaria S.A.

Vílchez, P. (2008). La armonización de normas contables en los países de América. *Contabilidad y Negocios*, 3(5), 5-10.

Zeff, S. (2012). La evolución del IASC al IASB, y los retos que enfrenta. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 119-164.