



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

ANÁLISIS CONTABLE Y EFECTOS
POSTERIORES A LA
IMPLEMENTACIÓN DE LA NIIF 15
EN UNA COMPAÑÍA MINERA
PERUANA UTILIZANDO EL MÉTODO
DE LOS CINCO PASOS PARA EL
RECONOCIMIENTO INGRESOS POR
CONTRATO DE VENTA

Olga Carhuatocto-Paucar

Piura, octubre de 2018

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Programa Académico de Contabilidad y Auditoría

Carhuatocto, O. (2018). *Análisis contable y efectos posteriores a la implementación de la NIIF 15 en una compañía minera peruana utilizando el método de los cinco pasos para el reconocimiento ingresos por contrato de venta* (Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el título de Contador Público). Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Programa Académico de Contabilidad y Auditoría. Piura, Perú.



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

UNIVERSIDAD DE PIURA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA



**Análisis contable y efectos posteriores a la
implementación de la NIIF 15 en una compañía
minera peruana utilizando el método de los cinco
pasos para el reconocimiento ingresos por contrato
de venta**

**Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de
Contador Público**

Olga Brenda Carhuatocto Paucar

Revisor: Mg. María Elena Arce Almenara

Piura, octubre 2018

Aprobación

El Trabajo Suficiencia Profesional titulado “**Análisis contable y efectos posteriores a la implementación de la NIIF 15 en una compañía minera peruana utilizando el método de los cinco pasos para el reconocimiento ingresos por contrato de venta**” presentado por el Bach. **Olga Brenda Carhuatocto Paucar**, en cumplimiento a los requisitos para optar el Título de Contador Público, fue aprobada por el revisor, **Mg. María Elena Arce Almenara** y defendida el de de 2018 ante el Tribunal integrado por:

.....
Presidente

.....
Secretario

.....
Revisor

Dedico este trabajo y todo mi esfuerzo a mi familia.

A Dios y a mis padres por su apoyo incondicional

Con ellos todo, sin ellos nada.

Resumen

Trabajo de suficiencia profesional basado en una evaluación de auditoría financiera para medir el posible impacto en presentación y revelación del rubro de ingresos de una compañía minera peruana, en adelante La compañía, tras la implementación de la NIIF 15 al 2018. El medio utilizado para el desarrollo del mismo fue el método de los cinco pasos establecidos por la norma con saldos de La compañía al 2017.

El contenido se encuentra dividido de la siguiente manera, la primera parte trata sobre la descripción de la empresa auditada además de la experiencia de la labor como auditor de la misma, la segunda parte describirá el marco teórico en el que se va a desenvolver el trabajo, así como también, la metodología y procedimientos utilizados para el desarrollo del análisis, por último se va a desarrollar el diagnóstico de la implementación de la NIIF 15 en la compañía minera peruana y se detallará la experiencia obtenida como auditor.

La metodología utilizada es descriptiva y cualitativa.

Las conclusiones se dan en base a método de los cinco pasos mencionados por la Norma, cada paso implicará una conclusión en relación a lo que será la implementación de la NIIF 15 en la compañía. Adicional a ello se concluirá en base a la experiencia obtenida como auditor de acuerdo al tema del trabajo realizado.

Tabla de contenido

Introducción	1
Capítulo 1 Aspectos generales	3
1.1. Descripción de la empresa	3
1.1.1. Ubicación	3
1.1.2. Actividad	4
1.1.3. Misión y visión de la empresa.....	4
1.1.4. Organización	4
1.2. Descripción de la experiencia	5
1.2.1. Actividad profesional desempeñada.....	5
1.2.2. Propósito del puesto	6
1.2.3. Producto o proceso que es objeto del informe	6
1.2.4. Resultados concretos logrados	6
Capítulo 2 Fundamentación	9
2.1. Teoría y la práctica en el desempeño profesional	9
2.1.1. Incoterms	10
2.1.2. Implicancia tributaria	10
2.2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos	11
Capítulo 3 Aportes y desarrollo de experiencias	13
3.1. Aportes	13
3.1.1. Alcance del estudio realizado.....	13
3.1.2. Análisis contable	14

3.1.2.1.	Primer paso: Identificación del contrato.....	14
3.1.2.2.	Segundo paso: Identificación de las obligaciones de desempeño	15
3.1.2.3.	Tercer paso: Determinación del precio de la transacción.....	17
3.1.2.4.	Cuarto paso: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato	18
3.1.2.5.	Quinto paso: Satisfacción de las obligaciones de desempeño.....	18
3.1.3.	Ajustes.....	19
3.2.	Desarrollo de experiencias.....	20
Conclusiones		23
Glosario		25
Referencias bibliográficas.....		27
Anexo		29
Anexo 1.	Descripción gráfica de las características de los INCOTERMS	31

Lista de tablas

Tabla 1.	Términos comerciales por contratos de ventas.	14
Tabla 2.	Criterios de reconocimiento por tipo de contrato.....	14
Tabla 3.	Compromisos de acuerdo a los INCOTERMS acordados en los contratos.....	15
Tabla 4.	Criterios para la identificación de una obligación de desempeño.....	16
Tabla 5.	Enfoque de las obligaciones de desempeño en relación al INCOTERM CIF.	18

Introducción

La experiencia laboral que se viene obteniendo en el área de auditoría financiera de la firma Ernst & Young (EY), es la base del presente trabajo, dicha compañía es una de las mayores firmas de servicios profesionales del mundo, en auditoría, consultoría y otras áreas que ayudan a mejorar la gestión de la empresa.

El presente trabajo se enfoca en las implicancias de la implementación de la NIIF 15 a una empresa del sector minero en el Perú, extractora de cobre. Se medirán las posibles adaptaciones a realizarse al 01 de enero de 2018, fecha de implementación por primera vez de la norma (por parte de La compañía), tomando como base los ajustes obtenidos a través del modelo de cinco pasos para el reconocimiento de ingresos ordinarios provenientes de contratos con clientes al 31 de diciembre de 2017. Por motivos de confidencialidad, el nombre de la empresa no se revela y nos referiremos a ella como La Compañía.

Nuestro país se encuentra como uno de los principales productores de diversos minerales tales como el oro, plata, cobre, lo que ha permitido que el Perú sea uno de los países de Latinoamérica con mayor tentativa de inversión, obteniendo así resultados destacados y alojando la presencia de entidades líderes en la minería mundial.

El principal propósito de la NIIF 15 es establecer los principios que desarrollará una entidad para presentar información relevante a los usuarios de la información financiera en relación del reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias. Esta norma, que tendrá lugar a partir del 2018, busca sustituir a las actuales normas NIC 18, NIC 11 y sus interpretaciones correspondientes (CINIIF 13, 15, 18 y SIC 31).

La NIIF 15 fue emitida en mayo de 2014 por el *I International Accounting Standards Board* (IASB) y por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), entidad responsable de emitir los estándares contables en Estados Unidos de América, significando uno de los logros más importantes en el proceso de convergencia de normas entre IASB y

el FASB iniciado hace varios años. La fecha de entrada en vigencia en el Perú será el 01 de enero de 2019¹ (El Peruano, 2017) y es permitida su adopción de marea temprana.

La NIC 18, “Reconocimiento de Ingresos”, norma emitida en marzo de 2004 y en vigencia desde el 2006, tiene como finalidad contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las transacciones y sucesos venta de bienes, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

La NIIF 15 establece la consolidación de un solo modelo de ingresos para varias industrias, mostrando principios claros, un marco contable más sólido, comparabilidad entre industrias y mejora de las revelaciones en los estados financieros de las compañías.

Según el Manual de Aplicación Práctica de las NIIF (Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía., 2016) en el sector minero, la NIIF 15 establece un marco conceptual integral para la determinación del momento oportuno para el reconocimiento de un ingreso y qué asignación del mismo en el registro correspondiente.

Se indica también que se tendrá impactos focalizados en el sector minero: ciertas contraprestaciones consideradas como parte de costo de operación serán separables de la venta de concentrado, en el caso de que involucren a terceros. Para proporcionar bienes o servicios a un cliente se determinará si es una obligación de desempeño o se ha organizado para el tercero el suministro de los mismos; y en relación a los precios provisionales en la venta dependerá mucho del juicio profesional para determinar si el ajuste al precio se origina por derivado implícito o si deberán ser tratados como contraprestaciones variables según los alcances de la nueva norma.

Por razones de confidencialidad, el presente trabajo no incluye el nombre de las Compañías ni datos numéricos proporcionados por las mismas para la elaboración de los temas a tratar, por tal motivo se abarcará desde un punto de vista metodológico y así explicar las razones de los cálculos descritos y sus efectos en los estados financieros.

¹ De acuerdo a la resolución N° 005-2017- EF/30, donde se resuelve la aplicación de la norma al 01 de enero de 2019, permitiéndose su aplicación anticipada.

Capítulo 1

Aspectos generales

1.1. Descripción de la empresa

Para efectos de presentación de este informe el nombre y razón social de la empresa a la cual se aplicará la evaluación será mantenido en reserva, denominándosele de ahora en adelante como “La compañía”.

La compañía, es una sociedad anónima peruana, constituida en el año 2006, con capital proveniente del extranjero.

Es una gran empresa, cuyo giro principal es la venta de concentrado de cobre a nivel nacional e internacional, por lo cual trabaja con Incoterms fijados en contratos en el 100% de sus ventas.

El Gobierno le otorgó a La compañía el derecho a desarrollar la extracción de recursos minerales mediante la firma con Activos Mineros S.A.C, una entidad constituida por el Gobierno Peruano, en nombre del Gobierno del Perú, el Acuerdo de Transferencia de Concesiones mineras del proyecto minero, en el cual la empresa desarrolla sus operaciones, ubicado en la zona central del territorio nacional.

1.1.1. Ubicación

Las oficinas administrativas de la empresa se encuentran ubicadas en el distrito de Surco, Lima – Perú, el análisis de la NIIF 15, se ha llevado en dicho lugar.

Asimismo, la parte operativa de La compañía se realiza en el proyecto minero que ha sido otorgado a manera de concesión por el estado peruano, el cual está ubicado en la zona central del Perú.

1.1.2. Actividad

La compañía se dedica al desarrollo de actividades relacionadas con la industria minera, principalmente actividades de exploración, explotación, producción y comercialización de recursos provenientes de la actividad minera las que son reguladas por la Ley General de Minería.

1.1.3. Misión y visión de la empresa

Misión: Contribuir con el progreso local, nacional y global, así como con el éxito de los accionistas, a través de la transformación cuidadosa y eficiente de recursos naturales a través de la extracción de exploración, explotación, producción y comercialización de concentrado de cobre.

Visión: Reconocidos como una empresa minera de primer nivel en el Perú, debido a la alta eficiencia de producción y la calidad de la gestión administrativa.

1.1.4. Organización

La compañía minera está compuesta por la presidencia y una serie de vicepresidencias de las siguientes áreas:

- Asuntos ambientales y corporativos.
- Recursos humanos.
- Finanzas.
- Operaciones.
- Desarrollo de proyectos.
- Comercial.

El área donde se desarrolla la actividad profesional no pertenece a un área propia de la empresa, ya que el trabajo está dentro del staff de profesionales externos de EY, quienes brindan servicios de auditoría financiera y demás servicios de consultoría. El trabajo de auditoría se realizó de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aprobadas para su aplicación en Perú por la Junta de Decanos del Colegio de Contadores Públicos del Perú.

Tales normas requieren que cumplamos con requerimientos éticos, y planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros consolidados están libres de errores materiales.

Responsabilidad de La Compañía minera: Es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros consolidados de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB), y del control interno que la Gerencia determine que es necesario para permitir la preparación de estados financieros consolidados libres de errores materiales, ya sea debido a fraude o error.

1.2. Descripción de la experiencia

El haber formado parte de una de las firmas más grandes del mundo, Deloitte, durante más de un año y pertenecer, en la actualidad a Ernest & Young, durante el último año, ha permitido desarrollar tanto los conocimientos adquiridos en esta casa de estudios como las habilidades personales.

La experiencia se enriquece también al estar al día en relación a modificaciones, cambios y apertura de nuevos temas en relación a las normas de información financiera y la aplicación de las mismas en empresas de suma importancia de la economía peruana. El desempeño de las funciones ha tenido como escenario un buen clima laboral, y relaciones de manera horizontal con profesionales de alto nivel, permitiéndome tener una retroalimentación de conocimientos y conductas laborales adecuadas.

1.2.1. Actividad profesional desempeñada

El desarrollo en el puesto de staff de auditoría con experiencia y dentro de las principales funciones está:

- La aplicación de procedimientos para la obtención de evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros consolidados.
- Evaluación de riesgos tomando en consideración el control interno de La compañía para la preparación de la información financiera, con la finalidad de diseñar procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias.

- Evaluaciones sobre la aplicación de los principios de contabilidad así como de las estimaciones contables que realiza la gerencia con el fin de determinar si estos son razonables.
- Evaluación de la presentación general de los estados financieros.

El equipo de auditoría consta de tres personas en el trabajo de campo, el cual consta de un senior y dos staff de auditoría, uno de ellos autor del presente trabajo; todos con previos conocimientos en normas internacionales de contabilidad y con experiencia en el rubro minero.

1.2.2. Propósito del puesto

Las responsabilidades propias del cargo consisten básicamente en el trabajo de campo, desarrollo de procedimientos de auditoría a nivel técnico y analítico. El resultado de las buenas prácticas del asistente influye mucho en la calidad de la auditoría, brindando así un mejor servicio a la empresa auditada.

1.2.3. Producto o proceso que es objeto del informe

El motivo del trabajo de auditoría realizado sirve para medir los efectos en revelación y presentación de los ingresos reconocidos por La compañía, además de posibles ajustes a aplicarse el año 2018 (año de implementación) producto del reconocimiento de ingresos bajo el método de los cinco pasos establecido por la norma.

La compañía adoptará la nueva norma bajo el método de aplicación retroactiva modificada, según el cual el efecto acumulado que resulta de aplicar esta nueva norma se presentará ajustando el saldo inicial de resultados acumulados al 1 de enero de 2018.

1.2.4. Resultados concretos logrados

Como resultado integral del trabajo se puede concluir que la empresa seguirá presentando al 2018 sus ingresos de forma razonable y que las revelaciones asociadas al rubro serán las adecuadas, siempre tomando en cuenta que en un futuro se pueden producir ciertos cambios en relación a la evolución de las

interpretaciones de la norma. Por ende La compañía no realizará ajustes a los saldos auditados ni hará una revelación por separado.

La experiencia profesional como auditor ha sido enriquecedora ya que el asesoramiento de la adopción en relación a la nueva norma no ha presentado mayor complejidad debido a que se contaba con toda la información requerida y la disposición del cliente ante cualquier consulta relacionada al tema.

Capítulo 2

Fundamentación

2.1. Teoría y la práctica en el desempeño profesional

«El concepto moderno de auditoría contable surge con los fracasos financieros y económicos de las sociedades de acciones nacidas de la revolución industrial, en la segunda mitad del siglo XVIII. La falta de seriedad y de profesionalidad en sus gestores provocó la quiebra de un gran número de empresas. Esta situación dio lugar a la imposición tácita y posteriormente legal de revisiones de la situación financiera de las empresas a cargo de contables independientes. Inglaterra, como una de las pioneras en la revolución industrial, fue también una de las pioneras en el desarrollo de la profesión de auditor, entendida en el sentido mencionado anteriormente. » (Bernal Montañes, R. y O. Coltell Simón, 1986)

En 1900 esta profesión se introdujo en los Estados Unidos de Norteamérica, donde su radio de acción se amplió considerablemente, más allá de la simple detección del fraude. En la Enciclopedia de Auditoría (2001): Por auditoría independiente se entiende aquella realizada por contadores públicos titulados externos y se subraya la importancia de la misión del auditor independiente. Este, aunque contratado por una empresa, asume la responsabilidad ante un público que confía en su opinión acerca de los estados financieros de la entidad. En otros casos, cuando se trata de la auditoría de las esferas no financieras, el auditor independiente responde, principalmente, ante su cliente.

La compañía es quien ha solicitado los servicios profesionales de la firma para que esta emita una opinión sobre los estados financieros al 31 de diciembre de 2017, teniendo como base el trabajo de auditoría. La auditoría fue realizada de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría aprobadas para su aplicación en Perú por la Junta de Decanos del Colegio de Contadores Públicos del Perú.

Con la intención de facilitar la comprensión de la actividad minera en estudio, en cuenta al devengo de ingresos, se define a continuación, los Incoterms y la Implicancia Tributaria.

2.1.1. Incoterms

La compañía realiza contratos de venta en los cuales el componente fundamental es la determinación de los Incoterms a utilizar para la venta del concentrado.

Términos de compraventa internacional, son un conjunto de reglas aprobadas por la Cámara de Comercio Internacional de cada país y permiten una fácil interpretación de los principales términos empleados en los contratos de compraventa internacional.

Cada uno establece, con claridad, las obligaciones de cada una de las partes en la práctica normal del comercio internacional, es decir deslindan con precisión las responsabilidades entre los operadores de comercio exterior. (Felipe, 2005)

Para más conceptos relacionados a Incoterms, ver Glosario, pág. 27.

Para más detalle de las obligaciones de cada una de las partes de compraventa según incoterms, ver lista Anexo 1.

2.1.2. Implicancia tributaria

Es importante considerar las implicancias tributarias que podría generar la aplicación de la NIIF 15, analizando lo estipulado en la siguiente Resolución del Tribunal Fiscal:

RTF 3557-2-2004 (Empresarial, 2009), “A efectos de reconocer ingresos, éstos deben ser ganados. Las condiciones que una venta debe cumplir para que los ingresos sean reconocidos son que se haya transferido al comprador los riesgos significativos y los beneficios de propiedad de los productos.”

Para la SUNAT se deben reconocer los ingresos cuando se haya realizado la transferencia de riesgos y beneficios al comprador, es decir, bajo los lineamientos de la NIC 18.

Para efectos del presente trabajo no se determinarán las implicancias tributarias en relación al diagnóstico realizado.

2.2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos

El estudio es de tipo descriptivo usando la metodología cualitativa y se ha utilizado fuente primarias proporcionadas por La compañía tales como: Estados financieros, reportes de ventas, reporte de costos de venta, contratos celebrados con clientes, reporte de derivado implícito, files de exportación, y demás documentos, ha sido proporcionada de manera oportuna y sin restricciones, además de constantes entrevistas con el personal de La compañía encargadas del rubro. Las fuentes de información secundaria han tenido como base revistas, artículos de páginas web, libros y otra documentación soporte.

La base del análisis realizado ha sido el método de los cinco pasos para el reconocimiento de ingresos ordinarios que implica la implementación de la NIIF 15.

Capítulo 3

Aportes y desarrollo de experiencias

3.1. Aportes

A continuación, se presenta el diagnóstico realizado en relación a lo que serán las implicancias y posibles efectos por la implementación de la NIIF 15 y cuyo repercusión se verá en la presentación y revelación del rubro de ingresos en los estados financieros al 01 de enero de 2018, los datos recogidos para este estudio tienen corte al 31 de diciembre de 2017.

3.1.1. Alcance del estudio realizado

El análisis se ha realizado por los tipos de contratos que mantenía La compañía al 31 de diciembre de 2017. De esta manera, se ha identificado cada una de las distintas condiciones comerciales que La compañía mantiene con sus clientes.

Entre los tipos de contratos que mantiene La compañía se han identificado que las condiciones varían en cuanto a los términos de entrega en cada cliente. Esto se debe, principalmente, a los términos comerciales internacionales (en adelante INCOTERMS, por sus siglas en inglés). De esta manera, los términos que mantiene La compañía para sus contratos con clientes son los siguientes:

Tabla 1. Términos comerciales por contratos de ventas.

Contratos	Términos comerciales internacionales						
	EXW ⁽²⁾	FCA	FOB	DAP	CIF	CIP	CPT
Venta al exterior	✓	✓	✓		✓		
Venta Local	✓			✓		✓	✓

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la empresa.

3.1.2. Análisis contable

El análisis contable realizado para el reconocimiento y medición de los ingresos de actividades ordinarias se ha efectuado considerando el modelo de cinco pasos establecido por la NIIF 15. A continuación, se detalla el análisis a través de cada uno de los pasos de la Norma:

3.1.2.1. Primer paso: Identificación del contrato

La compañía mantiene contratos con cada uno de sus clientes donde se detallan los términos y condiciones para cada venta. En dichos documentos, se especifican las leyes del mineral y las composiciones de cada contrato. A continuación, se detallan los criterios considerados para la identificación de contrato según la NIIF 15.

Tabla 2. Criterios de reconocimiento por tipo de contrato.

Tipo de contrato	Criterios de reconocimiento					¿Se identifica un contrato?
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	
Contratos específicos para venta de concentrado a nivel local	✓	✓	✓	✓	✓	Si
Contratos específicos para venta de concentrado al exterior	✓	✓	✓	✓	✓	Si

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la empresa.

Referencia:

- (a) El contrato está aprobado por las partes
- (b) Derechos identificables de cada parte

² En algunos casos, La compañía realiza modificaciones a los términos comerciales internacionales iniciales acordados con clientes y, generalmente, estos términos son modificados a Ex Works (EXW) en Mina o en el almacén del Callao, a través de adendas.

- (c) Condiciones de pago identificables
- (d) El contrato tiene fundamento comercial.
- (e) Existe la probabilidad de cobro de la contraprestación pactada

El análisis fue realizado considerando cada uno de los contratos vigentes que mantiene La compañía con sus clientes a la fecha, los cuales, en su mayoría, son subsidiarias de corporaciones transnacionales.

3.1.2.2. Segundo paso: Identificación de las obligaciones de desempeño

De acuerdo a la NIIF 15 (IFRS, 2014), La compañía debe identificar los compromisos que mantiene en los contratos con clientes, sean explícitos en dicho contrato o que surgen por prácticas tradicionales de La compañía. De esta manera, identificar las obligaciones de desempeño y evaluar si existen obligaciones de desempeño distintas de acuerdo a los criterios requeridos por la norma.

Es por ello que se va a identificar los compromisos que mantiene La compañía de acuerdo a los INCOTERMS acordados en los contratos, elaborando el siguiente análisis por cada tipo:

Tabla 3. Compromisos de acuerdo a los INCOTERMS acordados en los contratos

INCOTERMS ⁽³⁾	Compromisos			
	Venta de concentrado	Flete interno	Flete marítimo	Seguro marítimo
EXW en Mina	•			
EXW en almacén Callao	•	•		
FCA	•	•		
FOB	•	•		
DAP	•	•		
CIF	•	•	•	•
CIP	•	•		
CPT	•	•		

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la empresa.

³ Ver Apéndice 1. Descripción gráfica de las características de los INCOTERMS

Se ha considerado los criterios requeridos por la NIIF 15 para la identificación de una obligación de desempeño distinta que La Compañía mantiene con sus clientes:

Tabla 4. Criterios para la identificación de una obligación de desempeño.

Obligaciones de desempeño	¿Es distinta para el cliente?	¿Es distinta en el contexto del contrato?	Combinación de obligaciones ⁽⁴⁾
Venta de concentrado de cobre	Sí	No	Sí
Flete interno	Sí	No	Sí
Flete y seguro marítimo (CIF)	Sí	Sí	No

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la empresa.

En el caso de los contratos con términos comerciales CIF, el servicio de flete y seguro asumidos por La compañía desde el puerto de embarque son considerados como una obligación de desempeño distinta, ya que no están interrelacionados a los otros compromisos y, por tanto, son distintos en el contexto del contrato.

Asimismo, la transferencia de control por la venta de concentrado de cobre y el transporte se cumple en el puerto de embarque, en cambio, el servicio de flete y el seguro asumido por La compañía se cumple en el puerto de destino.

Por otro lado, en los contratos con otros términos comerciales (FOB, FCA, DAP, CIP, CPT Y EXW Callao), el transporte del concentrado de cobre hasta el punto de embarque o hacia los almacenes en el Callao, según corresponda (Ver Anexo 1), es considerado como parte de la obligación de desempeño combinada junto con la venta de concentrado de cobre, ya que están interrelacionados y, por tanto, no son distintas en el contexto del contrato.

Asimismo, en el caso de los contratos EXW en mina, el único compromiso que asume La compañía es la venta de concentrado de cobre, por lo cual la obligación de desempeño solo estará compuesta por la venta del mineral, ya que La compañía no realiza el servicio de transporte en este caso.

⁴ No se combinarán los bienes o servicios si la respuesta es Sí a los criterios requeridos por norma

3.1.2.3. Tercer paso: Determinación del precio de la transacción

De acuerdo a la NIIF 15⁵, La compañía deberá considerar los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción; es decir, La compañía deberá determinar el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicio comprometidos con el cliente.

El precio de la transacción es producto de la cotización en la Bolsa de Londres respecto al mineral comercializado por la cantidad entregada. De acuerdo a las prácticas comunes de la industria, la cantidad valorizada entregada al cliente puede variar al momento que llegue a su punto de destino por factores como humedad, peso y precio.

De acuerdo al análisis realizado, La compañía tiene una contraprestación variable debido a los siguientes conceptos expresados en los contratos con clientes:

- **Penalizaciones:** De acuerdo a la composición del mineral evaluada por el cliente, en caso supere los estándares por tonelada acordados en el contrato, La compañía estará afecta a penalizaciones dependiendo de la variación de dichos estándares por tonelada.
- **Descuento por franquicia:** La compañía acuerda con sus clientes un descuento en el contrato, el cual se aplica sobre el tonelaje. Este tonelaje puede variar desde el puerto de destino, con lo cual el importe aplicado a la contraprestación pactada varía hasta que sea pesado en el puerto de destino.

En base a la NIIF 15⁶, La compañía estimará un importe de contraprestación variable utilizando alguno de los siguientes métodos: (I) el valor esperado y (ii) el importe más probable.

⁵ NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, párrafo 47.

⁶ NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, párrafo 53.

En este caso, el método que estimara de forma confiable la contraprestación variable a la que tiene derecho La compañía es el valor esperado.

3.1.2.4. Cuarto paso: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato

De acuerdo al análisis realizado, no es necesaria la asignación del precio, en el caso de que los compromisos en los contratos solo correspondan a la venta de concentrado de cobre y el transporte interno, ya que están altamente interrelacionados y se consideran una sola obligación de desempeño.

En los contratos con términos comerciales internacionales CIF, se identifican dos obligaciones de desempeño distintas, las cuales deben estimar los precios de venta independiente relativos de acuerdo a la NIIF 15⁷. En el caso de este tipo contratos, los enfoques determinados para los términos comerciales internacionales son los CIF:

Tabla 5. Enfoque de las obligaciones de desempeño en relación al INCOTERM CIF.

Obligaciones de desempeño	¿Obligación de desempeño combinada?	Enfoque
Ven. de concentrado de cobre	Sí	Precio directamente observable
Flete interno	Sí	Costo esperado más un margen
Flete y seguro marítimo (CIF)	No	Costo esperado más un margen

Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la empresa.

3.1.2.5. Quinto paso: Satisfacción de las obligaciones de desempeño

En base a la NIIF 15⁸, La compañía deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes al cliente. Asimismo, un activo se transfiere cuando el cliente obtiene el control de ese activo.

⁷ NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, párrafo 79.

⁸ NIIF 15: Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, párrafo 31.

De acuerdo al análisis realizado, las obligaciones de venta y transporte están interrelacionadas, y el cumplimiento de ambas se realiza en un momento determinado:

- En el caso de los contratos con los INCOTERMS EXW el almacén del Callao, se realiza la transferencia del control del bien en el almacén del Callao o en mina cuando se realizan contratos con INCOTERMS EXW en Mina.
- En el caso de los contratos con INCOTERMS CIF, existen dos obligaciones de desempeño: La primera está compuesta por la venta de concentrado y el transporte hasta el puerto de embarque, y la segunda obligación corresponde a los costos asumidos por La compañía hasta el puerto de destino. De esta manera, el momento de satisfacción de cada obligación de desempeño identificada será distinto, ya que, en el primer caso, la obligación se cumple en el momento que se entregue el mineral en el puerto de embarque; y, la segunda, cuando se cumpla con el flete hasta el puerto de destino.

3.1.3. Ajustes

Se ha determinado el potencial ajuste para el año 2017 y el posible impacto al 01 de enero de 2018:

- a) Como parte de las operaciones ordinarias, La compañía emplea con regularidad la exportación bajo el termino CIF, el cual ha sido clasificado como una transacción que representa por si solo una obligación de desempeño distinta a la venta de concentrado. En tal sentido, se ha identificado todas aquellas ventas, cuyo término de exportación sea CIF, y se hayan encontrado en pleno recorrido de transporte al 31 de diciembre de 2017. Luego de los análisis efectuados hemos determinado lo siguiente:

Embarcaciones (CIF) en pleno recorrido	:	11
Ventas representadas en las embarcaciones	:	US\$26,185,743
Toneladas transportadas	:	28,179 WMT
Total costo de transporte	:	US\$564,204
Estimación de valor de transporte realizado	:	US\$233,802

Estimación de valor de transporte no realizado	:	US\$330,402
Potencial ajuste	:	US\$330,402
Representatividad sobre las ventas netas 2017⁹	:	0.04%

- b) El valor del transporte que se registra por las exportaciones CIF, deberían ser presentadas como parte del costo de ventas y no como parte de los gastos operativos del ejercicio que se reporta. Además de, agregar un margen de utilidad asignado. No obstante, considerando que el servicio de transporte es prestado al 100% por terceros; y considerando que, las empresas que prestan el servicio lo hacen a valor de mercado, la asignación de un margen de utilidad podría eventualmente distorsionar la composición del costo por este concepto. En tal sentido, y luego del análisis efectuado se determinó lo siguiente:

Valor de transporte CIF en el 2017	:	US\$11, 048,568
Efecto de transporte no realizado	:	US\$330,402
Valor neto de transporte CIF en el 2017	:	US\$10, 718,167
Margen asignado	:	-
Representatividad sobre las ventas netas 2017¹⁰	:	1.19%

3.2. Desarrollo de experiencias

Se puede determinar que el estudio no ha sido de mayor dificultad debido a que previamente se ha obtenido los saldos auditados del rubro de ingresos, los cuales han sido medidos correctamente bajo la NIC 18. La compañía ha reconocido las ventas de manera oportuna y prudente al 31 de diciembre de 2017, por lo cual el efecto de transición no tendrá un mayor impacto en la presentación y revelación de los ingresos en el año 2018.

Los saldos debidamente auditados implican que los mismos han sido sometidos a los procedimientos de auditoría establecidos en la etapa de planeamiento de la auditoría. La información requerida para la realización del trabajo fue entregada de manera oportuna y sin ningún tipo de restricción. Siempre se tuvo contacto con las personas responsables del rubro y se consultaron los diversos puntos del diagnóstico realizado.

⁹ Considerando que las ventas son aproximadamente US\$ 972, 000,000.

¹⁰ Considerando que las ventas son aproximadamente US\$ 972, 000,000.

Otro punto que facilitó el análisis fue el *expertis* del equipo de auditoría empezando por el socio del compromiso hasta el staff, debido a que todos están especializados en el servicio de auditoría en el rubro de minas. El equipo de trabajo estaba formado por profesionales, incluyendo al autor del presente trabajo, que tienen conocimientos en Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual fue de gran soporte a la hora de la realización del diagnóstico sobre la implementación de la nueva norma NIIF 15 a La compañía.

Conclusiones

De acuerdo al diagnóstico realizado podemos llegar a las siguientes afirmaciones:

Paso 1: Identificación del contrato. Los contratos con clientes son identificados como tales para efectos de la NIIF 15, ya que cumplen con los requerimientos establecidos por la Norma.

Paso 2: Identificación de las obligaciones de desempeño. Se han identificado como obligaciones de desempeño distintas a los costos asumidos por La compañía desde el puerto de embarque, en el caso de los contratos con INCOTERMS tipo CIF que se realizan con los clientes. Las cuales se ha determinado inmateriales para efectos de presentación.

Paso 3: Determinación del precio de la transacción. Se han identificado contraprestaciones variables relacionadas a las penalizaciones y descuentos por franquicias acordados por La compañía en los contratos con clientes. Dichas contraprestaciones variables se ha estimado considerando el método del valor esperado, tomando en cuenta La compañía tiene los recursos y medios suficientes para determinar los valores más próximos y que históricamente no han tenido variación significativa.

Paso 4: Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño del contrato. En el caso de los contratos con INCOTERMS CIF no se asignara una porción del ingreso al que tuviera derecho La compañía, en base a que los precios de ventas identificados son de terceros independientes. De acuerdo a los requerimientos de la Norma, La compañía considera que el efecto de asignación de un margen al costo esperado de

embarque para los contratos con INCOTERMS CIF, tiene un efecto inmaterial para propósito de la presentación de los estados financieros en su conjunto, dado que este servicio representa el 1.19% de las ventas netas en el 2017. Al respecto La compañía, efectuara un seguimiento constante a las variables involucradas en el análisis durante el ejercicio en curso.

Paso 5: Satisfacción de las obligaciones desempeño. Las obligaciones de desempeño identificadas en los contratos con clientes que mantiene La compañía se cumplen cuando se transfiere el control del concentrado de cobre de acuerdo al INCOTERM acordado en el contrato. En el caso de los INCOTERMS CIF, la obligación de desempeño combinada de la venta de concentrado de cobre y el transporte hasta el puerto de embarque se cumple en el puerto de embarque y la obligación de desempeño distinta compuesta por los costos asumidos desde ese punto, se cumplirá en el momento de que la naviera llegue al puerto de destino.

En base al análisis realizado por La compañía todas las obligaciones de desempeño que mantiene con sus clientes se satisfacen, de acuerdo a la NIIF 15, en un momento en el tiempo; los potenciales ajustes y/o reclasificaciones determinados en el proceso de evaluación de los estados financieros de La compañía. En consecuencia, La compañía no realizara ningún cambio a la presentación de sus estados financieros, no obstante hará un seguimiento a las variables y medirá el cambio de los mismos a la fecha de reporte del ejercicio.

Glosario

EXW "EX WORK" (en fábrica)

El vendedor se obliga a poner a disposición del comprador en su establecimiento o lugar convenido (fábrica, taller, almacén, etc.), sin despacharla para la exportación ni efectuar la carga en el vehículo receptor, concluyendo sus obligaciones.

FCA "FREE CARRIER" (franco transportista)

El vendedor entrega la mercancía y la despacha para la exportación al transportista nombrado por el comprador en el lugar convenido. El lugar de entrega elegido determina las obligaciones de carga y descarga de la mercancía en ese lugar: si la entrega tiene lugar en los locales de vendedor, éste es responsable de la carga; si la entrega ocurre en cualquier otro lugar, el vendedor no es responsable de la descarga.

FAS "FREE ALONGSIDE SHIP" (franco al costado del buque)

La entrega de la mercancía se realiza cuando es colocada por el vendedor al costado del buque en el puerto de embarque convenido. Son por cuenta del comprador todos los costes y riesgos de pérdida o daño de la mercancía desde ese momento. Este incoterm exige al vendedor despachar la mercancía en aduana para la exportación.

FOB "FREE ON BOARD" (franco a bordo)

El vendedor tiene la obligación de cargar la mercancía a bordo del buque en el puerto de embarque especificado en el contrato de venta. El comprador selecciona el buque y paga el flete marítimo. La transferencia de riesgos y gastos se produce cuando la mercancía rebasa la borda del buque. El vendedor se encarga de los trámites para la exportación.

CFR "COST AND FREIGHT" (coste y flete)

El vendedor paga los gastos de transporte y otros necesarios para que la mercancía llegue al puerto convenido, si bien el riesgo de pérdida o daño de la mercancía se transmite de vendedor a comprador una vez haya sido entregada está a bordo del buque en el puerto de embarque y haya traspasado la borda del mismo. También exige que el vendedor despache la mercancía de exportación. El seguro es a cargo del comprador

CIF "COST, INSURANCE AND FREIGHT" (coste, seguro y flete)

El vendedor tiene las mismas obligaciones que bajo CFR, si bien, además, ha de contratar y pagar la prima del seguro marítimo de cobertura de la pérdida o daño de la mercancía durante el transporte, ocupándose además, del despacho de la mercancía en aduana para la exportación.

CPT "CARRIAGE PAID TO..." (Transporte pagado hasta...)

El vendedor contrata y paga el flete de transporte de la mercancía hasta el lugar de destino convenido. El riesgo de pérdida o daño se transfiere del vendedor al comprador cuando la mercancía ha sido entregada a la custodia del primer transportista designado por el vendedor, caso de existir varios. el despacho en aduana de exportación lo realiza el vendedor.

CIP "CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO..." (Transporte y seguros pagados hasta...)

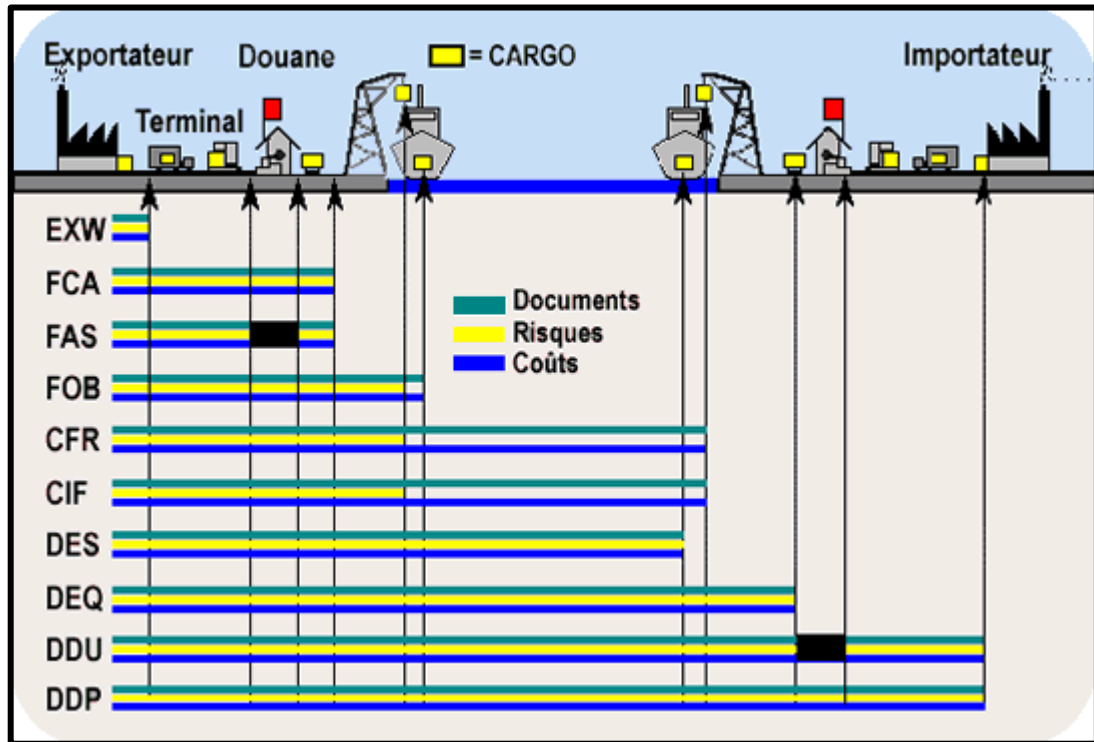
Este término obliga al vendedor de igual forma que el CPT y además debe contratar el seguro y pagar la prima correspondiente, para cubrir la pérdida o daño de la mercancía durante el transporte, si bien, solo está obligado a contratar un seguro con cobertura mínima.

Referencias bibliográficas

- 2001, E. (s.f.). *Enciclopedia de la auditoría*. Barcelona: Océano Grupo Editorial.
- Bernal Montañes, R. y O. Coltell Simón. (1986). *Auditoría de los sistemas de información*. Valencia: Servicios de Publicaciones.
- El Peruano, D. (13 de Diciembre de 2017). *Diario Oficial del Bicentenario*. Obtenido de Postergan la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes al 01 de enero de 2019, permitiéndose su aplicación anticipada:
<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/postergan-la-aplicacion-de-la-norma-internacional-de-informa-resolucion-no-005-2017-ef30-1599381-1/>
- Empresarial, A. (1 de Noviembre de 2009). *Actualidad Empresarial*. Obtenido de Revista Actualidad Empresarial: http://aempresarial.com/web/revitem/1_10375_63938.pdf
- Felipe, A. R. (2005). *Incoterms, Términos de Compra- Venta Internacional*. México: ISEF Empresa líder.
- IFRS. (1 de mayo de 2014). *Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/RedBV2018_IFRS15_GVT.pdf
- Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía. (07 de Enero de 2016). *Issuu*. Obtenido de Manual de aplicación práctica de las NIIF en el sector minero :
https://issuu.com/sociedadmineroenergetica/docs/manual_de_aplicacion_de_las_niif_en_el_sector_minero

Anexo

Anexo 1. Descripción gráfica de las características de los INCOTERMS



Fuente: http://www.tscorpi.com/04_infos/incoterms.htm