



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

ANÁLISIS CUALITATIVO CONTABLE DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 15 EN UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA A TRAVÉS DE RECURSOS RENOVABLES

Katya de las Mercedes Farfán-Ruiz

Piura, septiembre de 2018

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES

Programa Académico de Contabilidad y Auditoría

Farfán, K. (2018). *Análisis cualitativo contable de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en una empresa distribuidora de energía a través de recursos renovables* (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 cualitativo contable de la Norma
Internacional de Información Financiera 15 en una
empresa distribuidora de energía a través de
recursos renovables**

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

Katya de las Mercedes Farfán Ruiz

Revisor: Dra. Maria Cecilia Venegas Morales

Piura, setiembre 2018

El presente trabajo es dedicado a Dios y a mis padres,
quienes son mi motivación y ejemplo de lucha constante.

Resumen Analítico-Informativo

Análisis cualitativo contable de la Norma Internacional de Información Financiera 15 en una empresa distribuidora de energía a través de recursos renovables

Katya de las Mercedes Farfán Ruiz

Revisor(es): Cecilia Venegas de Ruiz

Trabajo de Suficiencia Profesional.

Título de Contador Público

Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Piura, Octubre de 2018

Palabras claves: NIIF 15, energía, análisis

Introducción: La NIIF 15 entró en aplicación desde el 1 de enero del 2018 en Perú, esta norma trae nuevas bases técnicas en su aplicación las mismas que difieren con relación a las bases técnicas que presentaban la NIC 11 y NIC 18 por lo que pueden tener impactos en la esencia y forma de reconocimientos de ingresos en compañías a nivel mundial y en Perú. Algunas industrias específicas se han visto más afectadas por esta nueva norma las cuales pueden tener efectos profundos llegando, en ocasiones, hasta la concepción misma de negocios mediante la reformulación de contratos con clientes, procesos internos y parametrización de sistemas.

Metodología: El análisis ha sido efectuado como resultado de la revisión de la documentación proporcionada y las reuniones sostenidas con el personal de las diferentes áreas operativas afectadas, en las que se obtuvo conocimiento de los aspectos del negocio relevantes con la nueva NIIF, así como el personal encargado de los estados financieros y Gerencia de la Compañía, además de la lectura del contrato vinculado a ingresos y documentación asociada a este rubro.

Resultados: Diagnóstico de la NIIF 15 en la Compañía, identificando los pasos para el reconocimiento de los ingresos, se identificaron dos obligaciones de desempeño (Instalaciones y Mantenimiento) en la que la transferencia del control, por la obligación de Instalaciones se reconoce en un momento determinado y por Mantenimiento a lo largo del tiempo. Además, para el precio de las obligaciones de desempeño se recomendó a la Compañía utilizar el método de costo más margen lo que ayuda al control de las estimaciones de sus ingresos sobre una base de costos reales.

Conclusiones: La presente investigación nos ha permitido conocer cómo realizar un análisis adecuado de NIIF 15, identificando los 5 pasos para el reconocimiento de los ingresos, considerando que puede ser de mucha utilidad para las empresas debido a que una norma con estas características requiere la aplicación de un mayor nivel de juicio profesional.

Fecha de elaboración del resumen: 26 de septiembre de 2018

Analytical-Informative Summary

Qualitative accounting analysis of the International Financial Reporting Standard 15 in an energy distribution company through renewable resources

Katya de las Mercedes Farfán Ruiz

Advisor: Cecilia Venegas de Ruiz

Professional Sufficiency Work.

Public Accountant Title

Universidad de Piura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Piura, Octubre de 2018

Keywords: IFRS 15, energy, analysis

Introduction: IFRS 15 entered into force on January 1, 2018 in Peru, this standard brings new technical bases in its application, which differ in relation to the technical bases presented in IAS 11 and IAS 18, which may have impacts on the essence and form of income recognition in companies worldwide and in Peru. Some specific industries have been more affected by this new standard, which can have profound effects, sometimes reaching the very conception of businesses through the reformulation of contracts with customers, internal processes and system parameterization.

Methodology: The analysis was carried out as a result of the review of the documentation provided and the meetings held with the staff of the different affected operational areas, in which knowledge of the relevant business aspects was obtained with the new IFRS, as well as the personnel in charge of the financial statements and Management of the Company, in addition to the reading of the contract linked to income and documentation associated with this item.

Results: Diagnosis of IFRS 15 in the Company, identifying the steps for the recognition of income, two performance obligations were identified (Facilities and Maintenance) in which the transfer of control, by the Facilities obligation is recognized at a specific time and for Maintenance over time. In addition, for the price of performance obligations, the Company was recommended to use the cost plus margin method, which helps to control the estimates of its revenues on a real cost basis.

Conclusions: The present investigation has allowed us to know how to perform an adequate analysis of IFRS 15, identifying the 5 steps for the recognition of income, considering that it can be very useful for companies because a standard with these characteristics requires the application of a higher level of professional judgment.

Summary date: September 26, 2018

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.....	3
1.1.3. Misión y Visión de la empresa	3
1.1.4. Organización.....	4
1.2. Descripción general de experiencia	5
Capítulo 2 Fundamentación	7
2.1. Teoría y práctica en el desempeño profesional	7
2.1.1. Definiciones	7
2.1.2. NIC 18	8
2.1.3. NIIF 15.....	10
2.2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos	13
Capítulo 3 Aportes y desarrollo de experiencia	15
3.1. Identificación del contrato.....	15
3.2. Identificación de las obligaciones de desempeño	16
3.3. Determinación del precio de transacción	17
3.4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño.....	19

3.5. Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface las obligaciones de desempeño	20
Conclusiones	21
Recomendaciones	23
Bibliografía	25

Lista de figuras

Figura 1.	Organigrama	4
Figura 2.	Modelo de guía	13

Introducción

En el mundo de los negocios ha entrado en vigencia la Norma Internacional de Información Financiera 15, esto trae consigo incertidumbres acerca de su aplicación.

La NIIF 15 sustituye la NIC 18 y la NIC 11 y nos presenta un modelo de ingresos ordinarios que consta de 5 etapas, por lo que es necesario comprender los impactos.

Para efectos del análisis se ha aplicado en una empresa distribuidora de energía a través de recursos renovables, que es de apoyo a la población.

El presente informe es resultado de la revisión documentaria y reuniones con las Gerencias involucradas y se enfoca en la experiencia personal de uno de los miembros del equipo de auditoría. Comenzamos con una breve descripción de la Compañía, actividad económica, misión, visión de la empresa y su organización.

Describimos los conceptos involucradas de las normas que nos ayuden a la comprensión del análisis de la aplicación de esta nueva norma.

Daremos un diagnostico cualitativo para finalmente concluir y entregar a la Gerencia el análisis realizado.

Capítulo 1

Aspectos generales

1.1. Descripción de la empresa

Energy S.A.C. (en adelante “la Compañía”) es una sociedad anónima cerrada peruana constituida en abril de 2014. Sus accionistas son Energy Green S.P.A. y Ligth 2002 S.R.L. los cuales poseen cada uno el 90 y 10 por ciento de participación.

1.1.1. Ubicación

Energy S.A.C. cuya sede administrativa se encuentra en Calle Los Castaños Nro.335, San Isidro, Lima – Perú.

1.1.2. Actividad

Su actividad principal es dedicarse a la instalación, gestión, seguimiento y mantenimiento a distancia, por cuenta propia o de terceros de los sistemas que contribuyen a la producción, transformación, transporte, distribución y uso de energía procedente de fuentes renovables, tradicionales y/o alternativas.

1.1.3. Misión y Visión de la empresa

La Compañía utiliza la visión y misión de su matriz:

1.1.3.1. Misión

Ofrecemos servicios y soluciones llave en mano para el desarrollo, la realización y la gestión de plantas energéticas alimentadas con fuentes renovables. Desarrollamos productos industriales capaces de generar,

distribuir y controlar energía eléctrica en modo eficiente y sostenible. Trabajamos con pasión, precisión y lealtad, estableciendo con los clientes, inversores y colaboradores relaciones basadas en objetivos concretos. Somos una realidad sólida e internacional, que se distingue por la innovación, la organización, la eficiencia y la certeza de los resultados.

1.1.3.2. Visión

Trabajamos junto con Empresas y territorios para la creación de un mundo alimentado con energías limpias. Un nuevo modelo de crecimiento basado en el desarrollo económico, el progreso social y el respeto por el medio ambiente. Para vivir mejor hoy y construir juntos las bases para el bienestar de las generaciones futuras.

1.1.4. Organización

En figura 1 se puede observar las áreas con las que cuenta la Compañía, centrando nuestra investigación en Contabilidad Gerencial.

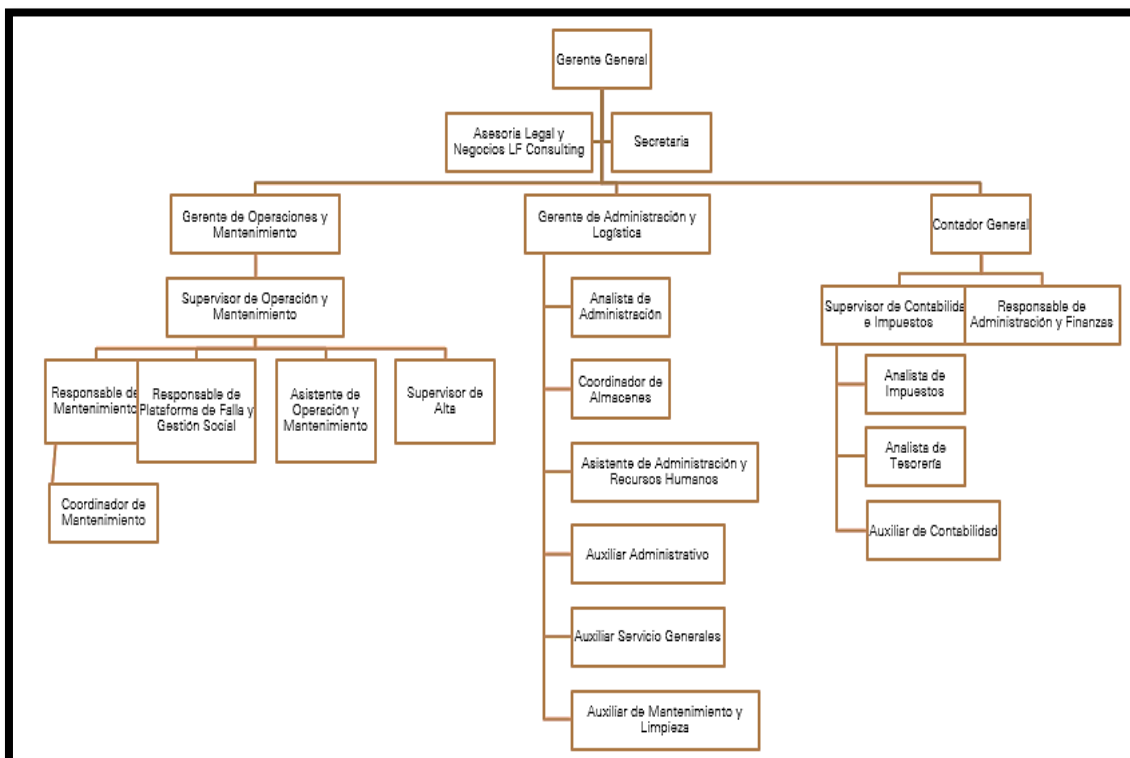


Figura 1. Organigrama

Fuente: Datos tomados de la compañía

1.2. Descripción general de experiencia

Formamos parte del equipo de la auditoría financiera de la Compañía Energy S.A.C., donde se realizó la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15) - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes en relación al reconocimiento de ingresos a través de paneles solares, establecido en el contrato de concesión firmado con el Estado.

El objetivo principal de esta norma es que la entidad debería reconocer los ingresos de sus actividades ordinarias de la manera en la que se representan la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con los clientes por un importe que refleje la contraprestación a que la entidad espera tener derecho, a cambio de dichos bienes o servicios (Párrafo 2, NIIF 15).

El análisis ha sido efectuado como resultado de la revisión de la documentación proporcionada y las reuniones sostenidas con el personal de las diferentes áreas operativas afectadas, en las que se obtuvo conocimiento de los aspectos del negocio relevantes con la nueva NIIF, así como el personal encargado de los estados financieros y gerencia de la compañía, además de la lectura del contrato vinculado a ingresos y documentación asociada a este rubro.

El trabajo consiste exclusivamente en brindar conclusiones a nivel conceptual sobre el tratamiento contable de la aplicación de esta nueva norma.

En mi experiencia, la parte más difícil ha sido aplicar el modelo de los cinco pasos para reconocer y medir los ingresos de contratos con los clientes. Con la NIIF 15, vigente a partir del 1 de enero de 2018, pueden existir riesgos específicos relacionados con la aplicación de la norma en esta industria.

Finalmente, luego de la investigación se concluyó con proporcionar a la Gerencia la evaluación de la aplicación de la norma.

Capítulo 2

Fundamentación

2.1. Teoría y práctica en el desempeño profesional

2.1.1. Definiciones

- **NIIF**

De acuerdo a la firma auditora Deloitte, las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgados por el IASB, las cuales establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros (Deloitte, 2016).

La adopción de las NIIF/IFRS permite mejorar la función financiera mediante una mayor consistencia en las políticas contables, ya que se obtiene beneficios potenciales de mayor transparencia, incremento en la comparabilidad y mejora en la eficiencia, es decir, las NIIF/IFRS posibilitan el acceso a mercados de capital, la transparencia en las cifras de los estados financieros, la información consistente y comparable, la uniformidad del léxico contable y financiero, la reducción de costos, mejores herramientas para la alta gerencia en la toma de decisiones, la modernización de la información financiera y la simplificación de la preparación de los estados financieros (Deloitte, 2016).

- **CINIIF**

International Financial Reporting Standards Committee, conocido como el antiguo Comité Permanente de Interpretaciones o Standing Interpretations Committee (SIC), fue reconstituido en diciembre del 2001. El Comité de Interpretaciones de las NIIF es el órgano interpretativo del IASB. La tarea del Comité de Interpretaciones es revisar en forma oportuna las cuestiones de aplicación base que han surgido en el contexto de las actuales NIIF y proporcionar una guía autorizada (Interpretaciones del CINIIF) sobre estas consideraciones. En las interpretaciones en desarrollo, el Comité de interpretaciones trabaja en estrecha colaboración con los comités nacionales similares y sigue un debido proceso transparente, exhaustivo y abierto (Definiciones contables – KPMG, 2015).

2.1.2. NIC 18

La finalidad de la Norma Internacional de Contabilidad 18 – Ingresos de Actividades Ordinarias, norma de reconocimiento de ingresos vigente emitida en marzo de 2004 y en vigencia desde el 2006, es contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las transacciones y sucesos venta de bienes, la prestación de servicios y el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Asimismo, dicha norma define el término “productos” como aquellos que son producidos por la entidad para ser vendidos, y a aquellos que son adquiridos para su reventa, tales como las mercaderías de los comercios al por menor o los terrenos u otras propiedades que se tienen para revenderlas a terceros. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes cinco condiciones:

- La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes.

- La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- 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.
- Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Esta norma nos indica que la transferencia de los riesgos y beneficios de la propiedad mayormente coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

Asimismo, si la entidad retiene, de forma significativa, riesgos de la propiedad, la transacción no será una venta y por tanto no se reconocerán los ingresos de actividades ordinarias.

Por otro lado, la NIC 18 también indica los criterios a tomar en cuenta para el reconocimiento de ingresos procedentes de la prestación de servicios. Se deben cumplir todas y cada una de las siguientes cuatro condiciones:

- 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.
- Los costos ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, puedan ser medidos con fiabilidad.

2.1.3. NIIF 15

La publicación de la NIIF 15 es la culminación de un proyecto en conjunto entre el IASB y el FASB para crear una norma única de reconocimiento de ingresos. Esta norma se distancia del modelo de reconocimiento de ingresos basados en el “proceso de ganancias” y lo cambia por el enfoque de “activos y pasivos” sobre la base de la transferencia de control.

El objetivo de la NIIF 15 es mejorar y unificar los criterios para el reconocimiento de ingresos; por lo que reemplaza todas las NIIF relacionadas con este tema, especialmente la NIC 18 Ingresos de Actividades Ordinarias (Carlos Ruiz, 2017).

En mayo del 2014 el IASB emitió la Norma Internacional de Información Financiera 15 – Ingresos por Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (en adelante “NIIF 15”) la misma que substituye a la Norma Internacional de Contabilidad 11 - Contratos de construcción y a la Norma Internacional de Contabilidad 18 – Ingresos de actividades ordinarias con vigencia a nivel global desde 1 de enero del 2018.

Por lo mencionado, la NIIF 15 entró en aplicación desde el 1 de enero del 2018 en Perú, esta norma trae nuevas bases técnicas en su aplicación las mismas que difieren con relación a las bases técnicas que presentaban la NIC 11 y NIC 18 por lo que pueden tener impactos en la esencia y forma de reconocimientos de ingresos en compañías a nivel mundial y en Perú.

Algunas industrias específicas se han visto más afectadas por esta nueva norma las cuales pueden tener efectos profundos llegando, en ocasiones, hasta la concepción misma de negocios mediante la reformulación de contratos con clientes, procesos internos y parametrización de sistemas.

La firma auditora KPMG mediante su publicación “NIIF 15: Ingresos con clientes, un nuevo desafío contable”, asegura que la NIIF 15 requiere identificar claramente los bienes y servicios que serán brindados, no limitándose a los que dicen los contratos explícitamente, tratándose de acuerdos con entrega de múltiples bienes y servicios, esta nueva norma trae un cambio importante, los ingresos no necesariamente se registran considerando los precios unitarios pactados en los

contratos y sobre los cuales se basa también la emisión de comprobantes de pago, sino que lleva a corregir dichos precios si difieren de que aquellos que usualmente son empleados para transar los bienes de manera individual (KPMG, 2014).

Según Deloitte & Touche, en su artículo “Una guía para la NIIF 15”: La NIIF 15 es un estándar complejo, que introduce muchos más requerimientos prescriptivos que los anteriormente incluidos en las NIIF que reemplaza (la NIC 18 *Ingresos ordinarios*, la NIC 11 *Contratos de construcción* y una serie de Interpretaciones relacionadas con esos estándares) y, por consiguiente, puede resultar en cambios sustanciales a las políticas de reconocimiento de ingresos ordinarios de muchas entidades. Requiere la aplicación de juicio importante en algunas áreas, pero en otras áreas es relativamente prescriptivo, dando poco espacio al juicio.

El nuevo estándar se centra en la identificación de las obligaciones de desempeño y distingue entre las obligaciones de desempeño que son satisfechas ‘en un punto en el tiempo’ y las que son satisfechas ‘a lo largo del tiempo.’ Lo cual es determinado por la manera mediante la cual el control de los bienes o servicio se traslada al cliente.

La norma en mención, es aplicable a todos los contratos con clientes, excepto arrendamientos, instrumentos financieros y contratos de seguros. Su aplicación proporciona un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos y requerimientos más detallados para contratos con elementos múltiples. Además, requiere un mayor nivel de revelaciones con aspectos cualitativos y cuantitativos; asimismo plantea la determinación del precio de venta independiente, y la aplicación del valor más probable o valor esperado para determinar la contraprestación variable.

La NIIF 15 también nos menciona el traspaso de control, esta nueva norma indica que los ingresos se reconocen cuando el control sobre el bien o servicios es traspasado al cliente y reemplaza los modelos separados de bienes y servicios, esta nueva norma hace distinción entre el desempeño de obligaciones satisfechas en un punto en el tiempo y las que son satisfechas en un periodo de tiempo.

Ingresos deben ser reconocidos en el tiempo o en un punto del tiempo. Hay tres escenarios específicos en los cuales los ingresos serán reconocidos en el

tiempo:

- Cuando el cliente recibe y consume los beneficios del producto o servicio del vendedor en la medida en que el vendedor se desempeñe.
- El vendedor está creando un activo de “trabajo en curso” que es controlado por el cliente,
- El vendedor está creando un activo de trabajo en curso el que podría no estar dirigido a un cliente distinto y no se dirigirá a clientes diferentes y respecto del cual el cliente tiene la obligación de pagar por el trabajo de la entidad hasta la fecha.

Si la transacción no calza con ninguno de estos tres escenarios mencionados anteriormente, el ingreso será reconocido en ese punto del tiempo, cuando el control pase al cliente.

Cuando una entidad concluye que los ingresos deben ser reconocidos en el tiempo, deberá considerar cómo medir el progreso hacia la satisfacción total de las obligaciones de desempeño. La NIIF 15 especifica que la medida del progreso excluirá cualquier producto o servicio para el cual la entidad no transfiera el control al cliente. Por lo tanto, a la medida del progreso (y por lo tanto el porcentaje de los ingresos que deben ser reconocidos) puede verse afectada por el control o no de lo que están reportando la Compañía (y el momento de dicha transferencia).

Por lo tanto, es necesario analizar las características que imparte la norma, para posteriormente evaluar el impacto de su implementación en la Compañía.

En muchas empresas, los profesionales del área contable conocen las NIIF/NIC, de manera general, teniendo la dificultad de la aplicación de la misma. Es necesario que el área contable se capacite paulatinamente con la NIIF 15.

El modelo establece cinco pasos, en cuya definición y aplicación será necesario el uso del juicio profesional:

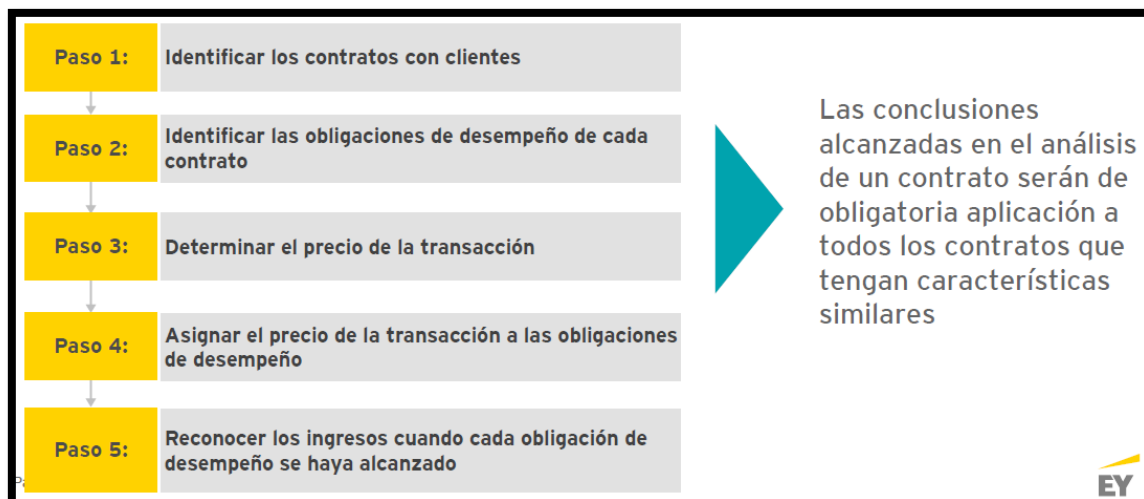


Figura 2. Modelo de guía

Fuente: Desayuno Ejecutivo: NIIF 15 / Tratamiento contable de la NIIF 15 – Guía EY

2.2. Descripción de las acciones, metodologías y procedimientos

Para la presente investigación se aplicará una metodología cualitativa. Se realizará una investigación de las operaciones de la Compañía para así evaluar los impactos que trae la nueva norma con respecto al tratamiento contable y otros, considerando los conocimientos técnicos de equipo contable y financiero de la Compañía para que de esta manera sus principales directivos logren visualizar lo que conlleva la adopción de la NIIF 15 para realizar el correcto reconocimiento de ingresos y de ser el caso la modificación y adecuación de sus procesos comerciales y contractuales.

Hemos tenido entrevistas con la Gerencia General y el equipo contable y financiero de la Compañía.

El área contable y financiera está a cargo de 6 personas que son los encargados del procesamiento de la información relacionadas a las operaciones de la entidad.

Para Energy S.A.C, la nueva norma de ingresos NIIF 15, es de aplicación al contrato de concesión bajo el alcance de la CINIIF 12, que mantiene la Compañía con el estado.

Un acuerdo dentro del alcance de esta interpretación involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura utilizada para proporcionar el servicio público y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado. (Párrafo 2, CINIIF 12).

El operador recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo.

La Compañía reconoce un activo financiero que se origina de un acuerdo de concesión de servicios cuando tiene el derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por parte del concedente de los servicios de construcción o mejora prestados. Estos activos financieros se miden a su valor razonable al reconocimiento inicial y clasifican como préstamos y partidas por cobrar.

Después del reconocimiento inicial, los activos financieros se miden al costo amortizado.

Los ingresos ordinarios relacionados con servicios de construcción o mejoras bajo un acuerdo de concesión de servicios son reconocidos sobre la base del grado de realización del trabajo llevado a cabo, consistentemente con la política contable del Grupo sobre el reconocimiento de ingresos ordinarios en contratos de construcción. Los ingresos ordinarios por operaciones o servicios se reconocen en el período en el cual los servicios son prestados por el Grupo.

Si bien en el contrato de inversión se asume que la remuneración anual corresponde 50% para Capex y 50% para Opex, la Compañía ha preparado un modelo financiero para determinar el ingreso por instalación y por mantenimiento, el cual refleja la expectativa de rentabilidad por cada tipo de actividad durante el plazo de vigencia del Contrato.

Capítulo 3

Aportes y desarrollo de experiencia

El principio básico de la NIIF 15 es que una entidad reconocerá los ingresos ordinarios para representar la transferencia de los bienes o servicios prometidos a los clientes en un monto que refleje la consideración a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios (Párrafo 2, NIIF 15).

En esta sección ya entraremos de lleno en el análisis de la NIIF 15, nuestro estudio se ha basado en el modelo de 5 pasos que menciona la norma:

3.1. Identificación del contrato

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crean derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o implícitos por las prácticas comerciales habituales de una entidad (Párrafo 10, NIIF15).

Una entidad aplicará esta Norma a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones presentes exigibles. (Párrafo 11, NIIF15).

En relación con el alcance de esta norma, una entidad contabilizará un contrato con un cliente solo cuando se cumplan todos los siguientes criterios: (Párrafo 9, NIIF 15):

- Las partes han aprobado el contrato.
- Los términos de pago pueden ser identificados y el cobro es probable.
- Los derechos de cada parte sobre los bienes o servicios a transferir.

- Tiene fundamento comercial.
- Es probable que la entidad recaude la contraprestación a la que tendrá derecho a cambio de los bienes o servicios que se transferirán al cliente.

Análisis

El 30 de abril de 2015, la Compañía y el Estado Peruano a través del Ministerio de Energía y Minas (en adelante “MEM”) suscribieron el “Contrato de Inversión para el Suministro de Electricidad con Recursos Energéticos Renovables (en adelante “RER”) en Áreas No Conectadas a Red” el cual, atendiendo al Decreto Legislativo N° 1002, tiene como objeto promover el aprovechamiento de los Recursos Energéticos Renovables para mejorar la calidad de vida de la población y mejorar el medio ambiente. Este contrato resulta de la primera subasta pública internacional que OSINERGMIN condujo para el suministro de electricidad con recursos energéticos renovables en áreas no conectadas a red, aprobado mediante Decreto Supremo N° 020-2013-EM.

El otorgamiento de la Buena Pro se adjudicó el 07 de noviembre de 2014 a favor de la Compañía. A través de este contrato, la Compañía se compromete a diseñar, instalar, operar, mantener, realizar el corte y reconexión, cuando sea requerido, repondrá las instalaciones autónomas RER o los equipos que resulten necesarios, a fin de que presten el suministro de electricidad con recursos energéticos renovables a todos los usuarios de su respectiva área no conectada a red y transferirá dichas instalaciones al distribuidor designado al final del plazo de vigencia, el cual corresponde a 15 años.

En base al contrato suscrito y a las respectivas adendas, la compañía mantiene un compromiso de diseño, e instalación de un total de 172,890 instalaciones RER autónomas o paneles fotovoltaicos (cantidad mínima requerida) para tres zonas geográficas (Norte, Centro y Sur).

3.2. Identificación de las obligaciones de desempeño

Una obligación de desempeño es un compromiso (explícito o implícito) de transferir un bien o un servicio a un cliente:

El párrafo 22 de la NIIF 15 menciona que, para identificar una obligación de desempeño, al comienzo del contrato, una entidad evaluará los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará como una obligación de desempeño cada compromiso de transferir al cliente un bien o servicio (o un grupo de bienes o servicios) que es distinto.

Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) satisfaga una obligación de desempeño mediante la transferencia de los bienes o servicios comprometidos (es decir, uno o varios activos) al cliente. Un activo se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese activo.

El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso del activo y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Análisis

Es por ello que, sobre la base de la información evaluada, consideramos que existen dos obligaciones de desempeño distintas:

- Instalar 172,890 sistemas RER en abril de 2019.
- Mantener los sistemas RER por un período de 15 años.

El Distribuidor emite el documento de Alta del bloque de instalaciones RER Autónomas y lo comunica al Administrador del Contrato y a OSINERGMIN para efectos de la remuneración de las instalaciones RER Autónomas Puestas en Operación, considerando que el alta es una formalidad pues la Compañía puede definir de manera objetiva que las instalaciones han sido construidas e instaladas con las especificaciones acordadas en el contrato de inversión, podemos inferir que se cumple con el párrafo de NIIF 15 indicado previamente.

3.3. Determinación del precio de transacción

Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de

transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas). La contraprestación que se compromete en un contrato con un cliente puede incluir importes fijos, importes variables, o ambos. (Párrafo 47, NIIF 15).

Análisis

En base al contrato suscrito con el Estado Peruano, la Compañía obtendrá el derecho a percibir remuneración mensual sobre los servicios comprometidos a partir de la puesta en operación comercial de cada lote según cronograma, culminando la puesta en operación comercial de la totalidad de instalaciones RER autónomas con un plazo hasta abril y julio de 2019. Cabe indicar que la Compañía mantiene el derecho sobre esta remuneración hasta el plazo de vigencia del contrato de inversión el cual culmina en abril de 2034.

La consideración acordada es de aproximadamente 32 millones de dólares por año durante 15 años, con facturación mensual y en base a la obtención de las altas de las instalaciones RER autónomas.

La consideración está compuesta por:

- Un monto fijo para la instalación de unidades RER
- Una cantidad fija para el mantenimiento de las unidades RER

Existe un componente de financiamiento significativo para la actividad de instalación; como consecuencia, la consideración debe ajustarse para reflejar el valor temporal del dinero.

Es responsabilidad del inversionista la veracidad de la información consignada en el reporte de las instalaciones RER autónomas instaladas. En caso de la verificación en campo se constate instalaciones inexistentes o inoperativas en un valor mayor al 1% del conjunto de instalaciones registradas, el Inversionista será penalizado mediante la postergación de 2 meses el inicio de la remuneración del bloque correspondiente.

3.4. Asignación del precio de la transacción a las obligaciones de desempeño

El objetivo cuando se asigna el precio de la transacción es que una entidad distribuya el precio de la transacción a cada obligación de desempeño (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 (Párrafo 73, NIIF 15).

La NIIF 15 nos describe unos métodos adecuados para estimar el precio de venta independiente de un bien o servicio.

Se recomendó a la Compañía utilizar el Enfoque del Costo esperado más un margen para las dos obligaciones de desempeño, se consideró que era el enfoque más conveniente para determinar dichos precios, la Compañía puede proyectar sus costos esperados de satisfacer una obligación de desempeño.

La mejor evidencia de esto sería el precio de venta observable del sistema RER cuando el Grupo lo vende por separado en circunstancias similares y para clientes similares.

En esta estimación de ingresos, la compañía determinó un Margen de instalación del 51.2%, y un margen de operación y mantenimiento el 218.08% para la evaluación de este porcentaje se ha tomado en consideración:

- Modelo Financiero: Cabe resaltar que el modelo financiero fue realizado por consultores externos en conjunto con una empresa auditora, en base a un factor de corrección multiplicado por el total de la remuneración anual pactada, agregando un factor de inflación.
- Estudios de precio de transferencia: Resumen del resultado de las operaciones analizadas, en donde se establece el % por cuartil a utilizar.
- Una vez concluida la determinación del Margen, este fue revisado por la Gerencia de Finanzas de la Compañía y su matriz Energy Green en Italia.
- Este margen de instalación y de operación y mantenimiento, sirve como base para determinar los ingresos por instalación tomando en consideración el costo real incurrido en la instalación que compren el 100% de las altas instaladas (número de instalaciones REF por costo unitario por zona).

El precio de la actividad de mantenimiento es estimado por la Compañía como la diferencia entre el precio total y el precio asignado a la actividad de instalación.

De nuestras indagaciones, observamos que la Compañía monitorea constantemente el resultado de las estimaciones.

3.5. Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface las obligaciones de desempeño

Se reconocen los ingresos cuando se satisface una obligación de desempeño por la transferencia de un bien o servicio al cliente. Generalmente se considera que un bien o servicio se está transfiriendo cuando el cliente obtiene el control.

Se ha evaluado:

- La transferencia del control de las instalaciones RER en la actividad económica se produce en un momento en el que la obligación de ejecución de la instalación, se cumple solo cuando el sistema RER es aceptado por el cliente.
- Los ingresos por la actividad de mantenimiento se reconocen a lo largo del tiempo ya que se trata de servicios recurrentes, debido a que son recursos que se gastarán uniformemente a lo largo del período de desempeño.

Para la conformidad de los servicios, las empresas Distribuidoras con las que trabaja el Estado, a través del Ministerio de Energía y Minas, emiten un documento donde aprueban todas las instalaciones y verifican el correcto funcionamiento de los equipos RER.

Conclusiones

- La NIIF 15 se desarrolló para también eliminar considerable número de diferencias con las normas contables aplicables en Estados Unidos de Norteamérica (USGAAP), las cuales se basan en reglas más que en principios. La NIIF 15 pone énfasis en establecer principios (conceptos) que guíen a las empresas a definir políticas contables apropiadas. La NIIF 15, además, tiene como intención plantear normativa en áreas que no están cubiertas por las normas predecesoras (NIC 18/NIC 11).
- Una norma con estas características requiere la aplicación de un mayor nivel de juicio profesional. La Compañía deberá tener un plan de capacitación acerca de la nueva norma dirigido a su personal contable, el cual lo ejecutará un consultor externo especializado.
- Para realizar una adecuada implementación de la NIIF 15, la Compañía deberá considerar las dos obligaciones de desempeño identificadas, instalaciones y mantenimiento, estas deben ser reconocidas de acuerdo a la transferencia del control al Ministerio de Energía y Minas. Para la primera obligación se producirá en un momento determinado y para la segunda obligación de desempeño en un período de tiempo, de acuerdo al plazo de concesión.
- En identificación de contrato, no se prevé un impacto en los estados financieros, pues según lo analizado se cuenta con la apropiada documentación de respaldo. Por la identificación de las obligaciones de desempeño, no se prevé un impacto en los estados financieros por que cada obligación de desempeño se reconoce de forma

independiente y pueden mostrarse en resultados en momentos diferentes, a pesar de que se transen en un único momento. Con respecto al tercer paso, determinación del precio de transacción, no hay impacto debido a que es un precio fijo pactado al inicio del contrato. Por el paso de Asignación del precio de transacción a las obligaciones de desempeño, se recomendó a la Compañía utilizar el Enfoque del Costo esperado más un margen por las dos obligaciones de desempeño. Por el último paso del modelo que presenta la norma, Reconocimiento del ingreso cuando la entidad satisface las obligaciones de desempeño, la NIC 18 estaba basada en la transferencia de riesgos mientras que la NIIF 15 se asemeja a la transferencia del control, basado en la identificación de las obligaciones de desempeño, no se prevé impacto en los estados financieros pues se reconoce conforme al grado de avance de las instalaciones y las actividades de mantenimiento.

Recomendaciones

- La Compañía debería implementar un programa de capacitación para el personal involucrado para el buen registro de las operaciones, debido a que es una norma compleja.
- La Compañía deberá evaluar y actualizar los inputs y tasas de descuento en la estimación de la valorización del activo financiero que está incluido en la estimación de los ingresos, de manera anual con el fin de evitar ajustes para la revisión de auditoría a finales del período.
- La NIIF 15 nos menciona a su vez la evaluación del componente de financiamiento significativo, el cual ha sido evaluado por la compañía, pero no se menciona en el contrato, sería conveniente especificarlo en una adenda adicional describiendo su naturaleza.

Bibliografía

Burgos Ortiz, M. A. (2017). *Transición de NIC 11 y NIC 18 a la NIIF 15 en la Constructora Licosa*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil.

Cheng, César (2017). *Guía práctica sobre los problemas de implementación de la NIIF 15*. Lima, Perú: Deloitte

De la Cruz, Augusto (2017). *Desayuno Ejecutivo: NIIF 15 / Tratamiento contable de la NIIF 15*. Lima, Perú: EY

IFRS Foundation. *Norma Internacional de Información Financiera 15*.

International Accounting Standards Board. (10 de diciembre de 2017). *IASB*. Obtenido de www.ifrs.org

Ruiz, Carlos (2017). *Guía NIIF para Directores 2017/2018*. Lima, Perú: EY

Valle, Carlos (2016). *Revenue Transition Option – What is the best option for your business?* Lima, Peru: KPMG